

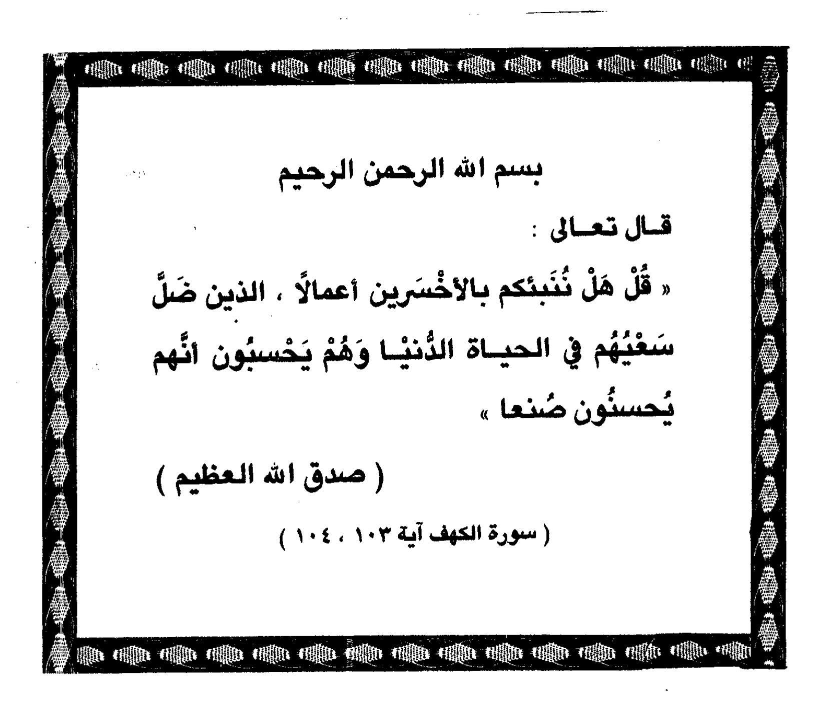
الضرائب والرسوم
في دولة الإمارات العربية المتحدة

دراسة مقارنة لأحكام ضرائب الدخل والجمارك والرسوم
الإتحادية والمحلية خاصة في إمارتي دبي والشارقة

تأليف

الدكتور / محمد حافظ عبده الرهوان
رئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة بكلية شرطة دبي

١٤١٠هـ / ١٩٩٠م



بسم الله الرحمن الرحيم

قــال تعــالى :

« قُلْ هَلْ نُنَبئكم بالأخْسَرين أعمالاً ، الذين ضَلَّ سَعْيُهُم في الحيــاة الدُّنيــا وَهُمْ يَحْسبُون أنَّهم يُحسنُون صُنعا »

(صدق الله العظيم)

(سورة الكهف آية ١٠٣ ، ١٠٤)

بسم الله الرحمن الرحيم

تقـــــــديم

الحمد لله تعالى ، نحمده ونشكره على ما وهبنا من نعمة العقل والعلم والذي فضل به الانسان وميزه به على من سواه من سائر مخلوقاته ، والصلاة والسلام على اشرف المرسلين ، منقذ البشرية من الضلالة ، ومخرجها من الظلمات الى النور ، محمد صلوات الله وسلامه عليه وعلى آله ومن اتبعه بهدي الى يوم الدين .

وبعـــد ،،،

فإن هذا المؤلف « الضرائب والرسوم في دولة الامارات العربية المتحدة » يعالج التشريعات الضريبية الاتحادية ، وتشريعات الضرائب المحلية لامارة دبي ، وإمارة الشارقة بالشرح والتحليل .

وتعتبر هذه الدراسة الأولى من نوعها في دولة الامارات العربية المتحدة ، على الرغم من صدور التشريعات الضريبية المحلية والاتحادية بها منذ زمن بعيد ، فقد صدر قانون الجمارك ومرسوم ضريبة الدخل في دبي ومرسوم جمارك الشارقة منذ نيف وعشرين عاما ، أما التشريعات الضريبية الاتحادية ، فقد بدأت في الصدور منذ عام ١٩٧٤م ، ولم يتم معالجتها بالشرح الفقهي الذي يهدف الى تفسير احكامها وبيان ما غمض من مضامينها .

وقد تاخر ظهور مثل هذه المؤلفات أو المراجع الفقهية ، ونحمد الله أن كلية شرطة دبي كانت من أولى المعاهد العلمية والتعليمية بالدولة التي اخذ فيها الأساتذة على عاتقهم شرح القوانين الاتحادية والمحلية لدولة الامارات العربية المتحدة ، وهو مجهود نعتبره في رأينا غاية في الضرورة

والأهمية ، لأن طالب كلية الشرطة الذي يحصل على درجة جامعية في القـانون ، هي درجة الليسانس ، يجب أن يكون ، بل من المنطقي أن يكون على معرفة كاملة بالتشريعات والقوانين التي تصدرها السلطات التشريعية الاتحادية أو المحلية بالدولة ، لأنه سوف يكون عقب تخرجه واحدا من هـؤلاء الذين يعهد اليهم بتطبيق وتنفيذ هذه القوانين .

وإنني أرجو من الله تعالى أن يكون قد وفقني في خوض هذه التجربة ، وأن يستميحني القارىء عذرا إذا كان هناك قصورا أو نقصا فيما قمت بشرحه أو عرضه ، فإن الكمال لله وحده ، وأملي أن تكون هذه البداية مرشدا لأبنائي الطلاب ، وخطوة في طريق طويل ، عليَّ وعلى زملائي من الفقهاء والمتخصصين سبْرُ غَوْره وتعبيده .

وبالله التـــوفيق

دبي في ١/١ / ١٩٩٠م   [المــــــؤلف]

تمهيـــــــــد

سيطرت قبيلة القواسم وبنو ياس على الساحل الجنوبي للجزيرة العربية في المنطقة التي تشكل حاليا دولة الامارات العربية المتحدة . وقد ظهر هذين الإتحادين الكبيرين ، القواسم وبنو ياس على القسم الجنوبي من الساحل العُماني (١) . وقد سجل إتحاد القواسم عددا كبيرا من العشائر التي كانت تقيم في رأس الخيمة ، والشارقة ، وأم القيوين ، وجزيرة الحمراء في مدينة كلباء ، وعجمان .

وقد إستطاع القواسم أن يحرزوا شهرة بحرية كبيرة ، وساعدهم علي ذلك الموقع الجغرافي ،فالساحل الذي يسيطرون عليه كثير التعاريج وهذا ساعد على أن تتخذه القوارب الصغيرة التابعة للقواسم ملاجىء طبيعية لها . وعلى الرغم من أن من منطقة نفوذ القواسم لم تتعد ميناء دبي ، إلا أن هذا الإسم استخدم بمدلول أوسع ليشمل الساحل الممتد من رمس الى أبو ظبي ، بل تعـدى ذلك الى شبه جزيرة قطر (٢) . وكان نشاط القواسم يتركز أساسا في النشاط البحري والملاحي .

أما اتحاد بني ياس فقد شمل التحالف القبلي الثاني في الساحل الجنوبي للخليج العربي وإمتد من جنوب قطر على طول الساحل الى دبي ، وتجاوز نفوذ بني ياس الساحل فإمتد الى منطقتي الظاهرة والبريمي ، واتخذوا من جزيرة أبو ظبي مركزا لهم (٣) .

---

(١)د .جمال زكريا قاسم : الخليج العربي ، دراسة لتاريخ الامارات في عصر التوسع الأوروبي الأول ، القاهرة ، ١٩٨٥م ، ص ٢٤٠ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٢٥٥ .

(٣) ان إستقـراء الأحداث التاريخية يؤكد أنه حتى بداية الزحف البريطاني على منطقة الامارات في السنوات الأولى من القرن ١٩ لم يكن هناك سوى تجمعين قبليين كبيرين هما القواسم وبنو ياس ، ثم بدأ هذان التجمعان يصابان بالتصدع والإنهيار ، ونشبت النزاعات فيما بينها وترتب على ذلك ظهور كيانات صغـيرة في الشـارقة وأم القيوين وعجمان على الساحل ، ورحبت السياسة البريطانية بظهورها ومنحتها حمـايتهـا وإعتـرفت بهـا مشيخـات مستقلة ، حيث كانت تجـد في ذلك التفكك ما يتلاءم مع مصالحها الإستعمارية ، دون أي إعتبار يُذكر لمقدرات المنطقة ومقوماتها الذاتية (د. جمال زكريا ، مرجع سابق ، ص ٢٦٤ ، ٣٢٦) .

وكان اتحاد القواسم إتحادا قويا وكان يملك أسطولا بحريا قويا استطاع أن يقلق الأسطول الانجليزي في منطقة الخليج العربي ، ولم تتمكن انجلترا من الاستقرار في المنطقة إلا بعد حملة ١٨١٩م التي هاجمت فيها القواسم في رأس الخيمة وانتصرت عليهم بقيادة « جرانت كير » ، الذي قام بعقد معاهدة تصالح سنة ١٨٢٠م مع شيوخ الامارات وكانت هذه المعاهدة الدعامة القوية للنفوذ البريطاني في المنطقة وساعدت على تأمين الملاحة والتجارة للسفن البريطانية ، ومن ثم فإنها اعتبرت بداية للسيطرة البريطانية على عرب الخليج (١) .

وكانت أهم مصادر الثروة في معظم الامارات صيد اللؤلؤ والسمك والرعي والنشاط التجاري خاصة بالنسبة لإمارة دبي التي كانت وما زالت أهم مركز تجاري في منطقة الخليج .

وقد قدرت قيمة اللؤلؤ المستخرج سنويا في الامارات المتصالحة بنحو ٦٠٠ الف جنيه استرليني وكان يمارس هذا النشاط حوالي ٢٠,٠٠٠ رجل يستخذمون ما يزيد عن ١٠٠٠ مركب .

ونتيجة شق قناة السويس بدأت المراكز التجارية في منطقة الخليج تفقد أهميتها عدا مدينة دبي التي حافظت على مكانتها كمركز تجاري رئيسي بالمنطقة ، كما انقرض نشاط الغوص واستخراج اللؤلؤ بسبب ظهور اللؤلؤ الصناعي الياباني في أوائل الثلاثينات من هذا القرن من ناحية ، وبسبب اكتشاف النفط من ناحية أخرى (٢) .

وكانت الرسوم التي يفرضها الحكام شيوخ الامارات على صيد السمك واللؤلؤ تمثل أهم مصادر الإيرادات لخزينة الإمارة . وكان الرسم الذي يفرض على كل مركب في كل رحلة من رحلات الصيد يعادل نصيب غواص ، وقد سميت « بضريبة الغوص » .

---

(١) المرجع السابق ، ص ٣٢٧ .

(٢) انظر د. نجيب عيسى : نموذج التنمية في الخليج والتكامل الاقتصادي العربي ، لبنان ، ١٩٧٦م ، ص ٣٢ .

وقبل استقلال الامارات عام ١٩٧١م نجد انه في عام ١٩٦٨م مثلا شكلت العوائد النفطية نحو ٩٨٪ من موارد الحكومة في إمارة أبو ظبي ، أما في دبي والإمـارات الأخرى فإن الأمر يختلف ، لأن النفط لم يكن موجودا في هذه الفترة ، ولذلك نجد أن ٨٠٪ من موارد ميزانية حكومة دبي كان مصدرها الضرائب, الرسـوم الجمـركية على دخول الأشخاص المعنوية التي فرضت بمقتضى قانون جمارك دبي لسنة ١٩٦٦م والرسوم البلدية (١) .

ويوضح الجدول التالي ميزانية الامارات السبع سنة ١٩٦٠م ، والتي كان أهم مصادرها الرسوم الجمركية التي كان الحكام يفرضونها على الواردات ، مع ملاحظة أن هذه الرسوم كانت تفرض أيضا على مرور الأشخاص والبضائع من إمارة الى أخرى من الامارات السبع المكونة للاتحاد اليوم (٢) .

الإمـــارة	دخل الحكام بالروبيات	الدخل بالاسترليني
دبـــي	٣,٥٠٠,٠٠٠	٢٦٢,٥٠٠
أبو ظبـي	٢,٥٠٠,٠٠٠	١٨٧,٥٠٠
الشارقـــة	٤٠٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠
رأس الخيمة	١٥٥,٠٠٠	١١,٦٢٥
عجمـــان	١٥٠,٠٠٠	١١,٢٥٠
أم القيـوين	١٥٠,٠٠٠	١١,٢٥٠
الفجـــيرة	٧٠,٠٠٠	٥,٢٥٠

أما بعد اكتشاف النفط ، وخاصة في أوائل الستينات في مدينة أبو ظبي ، فقـد تغـير هيكل الايرادات العامة ، وأخذت الايرادات التي تحصل عليها

---

(١) المرجع السابق ، ص ٣٨ .

(٢) المصدر : د. محمد عزيز : انماط الإنفاق والاستثمار في اقطار الخليج العربي ، القاهرة ، ١٩٧٩م ، ص ٦٢ .

حكومة أبو ظبي من تصدير النفط اعتبارا من سنة ١٩٦٢م في الزيادة السريعة ، ويوضح الجدول التالي مبالغ العوائد النفطية لحكومة أبو ظبي قبل قيام الاتحاد في الفترة من سنة ١٩٦٢ وحتى سنة ١٩٧٠م بالجنيه الاسترليني (١) .

الشركة / السنة	شركة نفط أبوظبي المحدودة	شركة مناطق أبوظبي البحرية	المجموع
١٩٦٢	—	٧٠٥,٦٥٦	٧٠٥,٦٥٦
١٩٦٣	—	٢,٢٩١,٩٢٣	٢,٢٩١,٩٢٣
١٩٦٤	١,٤٤٤,٦١٣	٢,٩٤٦,٨٠٣	٤,٣٩١,٤١٦
١٩٦٥	٧,٤٨٢,٦٣٩	٤,٣٨٣,٩٤٢	١١,٨٦٦,٥٨١
١٩٦٦	٢٨,١٤٢,٣٤٨	٧,٤٩٠,١٢٥	٣٥,٦٣٢,٤٧٣
١٩٦٧	٢٩,٩٤١,٠٠٥	٩,٦٢٨,٩١٩	٣٩,٥٦٩,٩٢٤
١٩٦٨	٤١,٨٨٣,٥٠٦	٢١،٩٧٦,٤٥٧	٦٣,٨٥٩,٩٦٣
١٩٦٩	٤٨,٧٤١,٥٣٠	٣٠,٧٩٣,٦٣٣	٧٩,٥٣٥,١٦٣
١٩٧٠	٥٩,٦٣٩,٦٩٨	٣٥,٨٩٧,٧٣٥	٩٥,٥٣٧,٤٣٣

أما بالنسبة لإمارة دبي ، فقد قامت بتصدير النفط لأول مرة عام ١٩٦٩ ، ولم يتم تصديره بكميات تجارية إلا في عام ١٩٧٤م حيث بلغ دخل النفط قرابة ٧٠٠ مليون دولار (٢) .

(١) المصدر : المرجع السابق ، ص ٦٣ .

(٢) المر[illegible]ة ، ص ٦٤ .

ونتيجة اكتشاف النفط فقد قل دور الضرائب والرسوم الجمركية بالنسبة لايرادات الدولة ، خاصة بالنسبة لأبو ظبي ، فقد بلغت الميزانية الاتحادية في عام ١٩٧٣ مثلا نحو ٥١٠ مليون درهم ساهمت فيها أبو ظبي بمبلغ ٤٤٠ مليون درهم ، ودبي بمقدار ٦٠ مليون درهم ، في حين أن الباقي وقدره ١٠ ملايين درهم فان مصدره الضرائب والرسوم الاتحادية ، وبذلك فإنها كونت نسبة ٢٪ فقط من حجم الايرادات في الميزانية الاتحادية .

أما بالنسبة لحكومة دبي ، فقد بلغت ايرادات الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم في ميزانية حكومة دبي عام ١٩٧٢ حوالي ٢٠ مليون دولار . أما ايرادات النفط فقد بلغت حوالي ٨٠ مليون دولار ، وبذلك نجد أن نسبة الضرائب والرسوم الى اجمالي الايرادات في دبي عام ٧٢ حوالي ٢٥٪ ، بينما كانت في ابو ظبي في نفس الفترة ٢٪ ، وهذا يوضح أهمية الضرائب والرسوم ، خاصة الجمركية منها ، كمصدر من مصادر الايرادات الحكومية في مدينة دبي .

ويوضح الجدول التالي مصادر الايرادات والنفقات الفعلية لحكومة أبو ظبي للسنوات ٧٣ ، ٧٤ ، ١٩٧٥م ، ويظهر فيه نقص دور الرسوم والضرائب الجمركية في تمويل النفقات العامة الواردة بالميزانية (١) والأرقام بملايين الدراهم :

---

(١) المصدر : المرجع السابق ، ص ٧٨ .

١ ـ الايــــرادات	١٩٧١		١٩٧٤		١٩٧٥	
	المبلغ	٪	المبلغ	٪	المبلغ	٪
١ ـ ١ مقبوضات النفط	٣٠٤٣	٩٤,٥	١٣٧٠٢	٩٧	١٤٣٩١	٩٦,٣
١ ـ ٢ رســوم جمركيـة	١٣	٠,٤	٢٩	٠,٢	٢٢	٠,١
١ ـ ٣ فائدة وقسائم أرباح	٨١	٢,٥	٢١٣	١,٥		
١ ـ ٤ غيرهــا	٨٥	٢,٦	١٨٧	١,٣	٥٣٤	٣,٦
مجموع الايرادات	٣٢٢٢	١٠٠	١٤١٣١	١٠٠	١٤٩٤٧	١٠٠

٢ ـ النفقـــــات	١٩٧٣		١٩٧٤		١٩٧٥	
	المبلغ	٪	المبلغ	٪	المبلغ	٪
٢ ـ الجـارية	٢٥١٣	٧٤,١	٤٦٧٧	٧٦,٦	٦٤٤٢	٥٦,٦
٢ ـ ٢ التنمية	٥٢٤	١٥,٥	١٠١٠	١٤,٦	٢٢٥٠	١٩,٨
٢ـ٢ـ١ التربيــة	٤٥	١,٣	٨٣	١,٢	٨١	٠,٧
٢ـ٢ـ٢ الصحــة	١٥	٠,٥	٧٠	١,٠	٢٤	٠,٧
٢ـ٢ـ٣ الزراعـة	٢٠	٠,٦	٢٣	٠,٣	١٨	٠,٢
٢ـ٢ـ٤ الصناعـة ومشروعات الطاقة	١٠٢	٣,٠	٣٢٧	٤,٧	٧٦٠	٦,٧
٢ـ٢ـ٥ المواصـلات	٩٥	٢,٨	١٣٨	٢,٠	٣٣٩	٣,٠
٢ـ٢ـ٦ البلديات	١٨٦	٥,٥	٢٤٣	٣,٥	٦٨٥	٦,٠
٢ـ٢ـ٧ الإسكـــان	١٧	٠,٥	٥١	٠,٧	١١٢	١,٠
٢ـ٢ـ٨ العمل والشئون الاجتماعية	٠,٢	—	٦	—	٢	—
٢ـ٢ـ٩ الاعلام والسياحة	١٢	٠,٣	٢٦	٠,٤	٦٣	٠,٦
٢ـ٢ـ١٠ المباني العامة	٣٤	١,٠	٤٥	٠,٧	١٠٦	٠,٩
٢ ـ ٣ مدفوعات راسمال	٣٥٤	١٠,٤	١٢٣٦	١٧,٨	٢٦٧٩	٢٣,٦
مجموع النفقات	٣٣٩١	١٠٠	٦٩٢٤	١٠٠	١١٣٧٠	١٠٠
الفائض + أو العجز –	– ١٦٩		+ ٧٢٠٨		+ ٣٥٦٧	

أما ايرادات حكومة الشارقة فكانت حتى سنة ١٩٧٤ قبل اكتشاف النفط تتكون من :

١ ـ الرسوم الجمركيـــة .
٢ ـ الضرائب على أشجار النخيل .
٣ ـ الرسوم المفروضة على شركات التعدين .
٤ ـ الرسوم المفروضة على الشركات التي تنقب عن النفط .
٥ ـ الاعانات من صندوق تنمية امارات الخليج .

أما رأس الخيمة فكانت أهم مصادر الايرادات هي الرسوم التي تفرضها البلديـة على ممارسة الأنشطة التجارية والصناعية والزراعية والمهنية مثل استخراج اللؤلؤ ، وصيد السمك ، وصناعة الفخار والزراعة .

ونفس الوضـع يصدق بالنسبة لإمارات عجمان وأم القيوين والفجيرة .

ويظهر لنا من العرض السريع السابق أن جميع الامارات لا زالت تفرض رسوما وضرائب جمركية على السلع الأجنبية التي ترد للدولة عبر الموانىء البرية أو البحرية أو الجوية التي تقع في الأراضي التابعة للإمارة ، بالاضافة إلى ذلك فإن بعض الإمارات مثل إمارة دبي تفرض ضريبة مباشرة على دخول الأشخـاص الاعتباريين وذلك بمقتضى مرسوم ضريبة الدخل الصادر سنة ١٩٦٩م والمعدل عامي ١٩٧٢ ، ١٩٧٤ .

وأيضا فإن الحكومة الإتحادية تفرض ضريبة جمركية هي الضريبة على التبغ ومشتقاته بمقتضى المرسوم بقانون ١١ لسنة ١٩٨١م لصالح الحكومة الاتحادية ، كما تفرض ضريبة على مرتبات الفلسطينيين العاملين بالحكومة الاتحادية وهذه تعد بمثابة ضريبة مباشرة على رواتب وأجور هذه الفئة من فئات العاملين بالدولة لصالح الصندوق القومي الفلسطيني ، كما أنها تفرض أتاوة على بعض شركات البترول العاملة بالدولة بمقتضى المرسوم الإتحادي رقم ٥٥ لسنة ١٩٧٤م ، وتفرض ضريبة اتحادية على السفن بناء على القانون الاتحادي رقم (٢٦) لسنة ١٩٨١ بشأن القانون التجاري البحري .

ونظرا لأن طبيعة الضرائب الجمركية وتنظيماتها وأحكامها لا تختلف في جوهرها من دولة الى أخرى الا فيما يتعلق بالسعر وكيفية تطبيق هذا السعر ، فإن هذا الأمر ينطبق من باب أولى بالنسبة للتشريعات المحلية التي تصدرها كل إمارة من إمارات الدولة لمعالجة هذا الموضوع .

وانطلاقا من هذا المفهوم فإننا سنكتفي في هذا المؤلف بشرح أحكام قانون الجمارك في دبي الصادر سنة ١٩٦٦م ، لأن الأحكام العامة التي وردت في هذا القانون تصلح للتطبيق بالنسبة للامارات الأخرى خاصة مع تشابه النصوص الخاصة بالتشريعات المحلية الجمركية التي صدرت عن الحكومات المختلفة في إمارات الدولة ، حتى بالنسبة لسعر الضريبة الجمركية فإنه لا يتجاوز ٤٪ من قيمة الواردات في مختلف هذه التشريعات .

كما سنتناول بالشرح الأحكام الموضوعية التي وردت في مرسوم جمارك الشارقة لسنة ١٩٧٦ ونحن بصدد عرض الأحكام الموضوعية التي وردت في قانون جمارك دبي المشار اليه .

ويصدق نفس التحليل السابق بالنسبة للرسوم البلدية التي تفرضها كل إمارة على حدة بالنسبة للأنشطة والأعمال التي تتم داخل حدود الامارة ، ولذلك فإننا في شرحنا الموجز لهذه الرسوم سوف نكتفي بالتطبيق على إمارة دبي ، لان تناول الرسوم التي تفرض في كل إمارة من إمارات الدولة كل على حدة سوف يؤدي الى التكرار والإطالة غير المبررة في عرض هذه المشكلات .

بنـاء على ما تقـدم ، فإن دراستنا للضرائب والرسوم في دولة الامارات العربية المتحدة تتناول الموضوعات التالية :

أ ـ القسم الأول : الضرائب والرسوم المحلية :

وسوف تشتمل على دراسة الموضوعات التالية :

١ ـ الضريبـة على دخول الأشخاص المعنوية المفروضة بموجب مرسوم ضريبة الدخل في دبي سنة ١٩٦٩م .

٢ ـ الضرائب الجمـركيـة : المفـروضة بموجب قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦م ، والتعديلات التي أدخلت عليه ، ومرسوم جمارك الشارقة لعام ١٩٧٦ .

٣ ـ رسوم البلديـة .

ب ـ القسم الثاني : الضرائب الاتحادية :

وسوف يشتمل على دراسة الموضوعات التالية :ـ

١ ـ الضريبة الاتحادية على السفن .

٢ ـ الضريبة على مرتبات الفلسطينيين أو من هم من أصل فلسطيني .

٣ ـ الضريبة على التبغ ومشتقاته المفروضة بالمرسوم الاتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١م .

٤ ـ نماذج من الرسوم الاتحادية .

وقـد يثـور التساؤل عن أسباب عرضنا للضرائب والرسوم المحلية قبل الضرائب والرسوم الاتحادية ، ويرجع ذلك من وجهة نظرنا إلى أهمية وشمولية الضرائب التي يشملها القسم الأول ، بالاضافة الى ما سبق أن ذكرناه من أن شرح أحكام القوانين المحلية في إمارة دبي يمكن الاهتداء أو الاستعانة بها في شرح القوانين والتشريعات الاتحادية المحلية المماثلة التي قد تصدر عن الامـارات الأخـرى ، وذلك بسبب وحـدة الشعب ووحـدة البيئة والعادات والتقاليد والأفكار في دولة الامارات العربية المتحدة .

القسم الأول

الضرائب والرسوم المحلية

نخصص هذا القسم لدراسة الضرائب والرسوم التي تفرض في كل إمارة من إمارات الدولة ، وسوف نركز في شرحنا على تلك المطبقة في إمارة دبي باعتبارها تمثل نموذجا لهذه الأنواع من الفرائض المالية التي يمكن أن تفرض في كل إمارة من هذه الامارات . وهذه الضرائب والرسوم هي :

١ - ضريبة الدخل في دبي .

٢ - الضرائب الجمركية في دبي والشارقة .

٣ - رسوم البلدية .

وسوف نخصص لكل موضوع من هذه الموضوعات بابا مستقلا في الصفحات التالية .

البـــاب الأول

ضريبـة الدخـــل في دبـي

ضريبة الدخل في دبي

تعتبر ضريبة الدخل هي الضريبة المباشرة الوحيدة التي تخضع لها دخول الأشخاص المعنوية في دبي ، فلا يخضع لها دخول الأشخاص الطبيعيين حيث أن هذه الأخيرة لا تخضع لأي نوع من أنواع الضرائب المباشرة اللهم بالنسبة للضريبة المباشرة التي تفرض على مرتبات الفلسطينيين ومن هم من أصل فلسطيني العاملين في دوائر الحكومة الاتحادية أو المحلية بدبي لحساب الصندوق القومي الفلسطيني والتي سنعرضها تفصيلا فيما بعد .

وقد فرضت ضريبة الدخل في دبي لأول مرة بمقتضى مرسوم ضريبة الدخل الصادر سنة ١٩٦٩م والمعمول به اعتبارا من أول يناير من ذلك العام (١) . وقد تم تعديله عدة مرات أعوام ١٩٧٠ ، ١٩٧١ ، ١٩٧٤ (٢) . وهذه الضريبة تعتبر من الضرائب النوعية المباشرة على الدخل ، وقد عالج المرسوم أحكام هذه الضريبة في خمسة عشر مادة . ورغم قلة عدد المواد التي تعالج هذه الضريبة الهامة ، إلا أن ذلك يرجع الى أن بعض هذه المواد تتكون من مجموعة من البنود التي تتراوح ما بين ثلاثة عشر الى تسعة عشر بندا ، فهي مواد طويلة وتتضمن أحكاما كثيرة ومتعددة . كما ورد في نهاية المرسوم جدولا بنسب خصم مقابل استهلاك رأس المال في المشروع .

والمرسوم صدر باللغة العربية واللغة الانجليزية حتى يستطيع رجال الأعمال العرب والأجانب معرفة أحكامه ، وهذا يعكس الأهمية التجارية لإمارة دبي وما تتمتع به من سوق مفتوحة تقدم تسهيلات كبيرة للاستثمارات والمستثمرين العرب والأجانب ، مما يساهم في دفع عجلة التنمية وتحقيق معدلات عالية من النمو الاقتصادي وهو الهدف الذي تسعى الإمارة منذ القدم الى تحقيقه والوصول اليه .

---

(١) جريدة دبي الرسمية ، العدد ٧٣ .

(١) جريدة دبي الرسمية ، العدد ٩٣ ، مايو ١٩٧٤ .

وقبل أن نبدأ في شرح أحكام هذا المرسوم نود أن نلفت النظر الى أن هذه الأحكام تكاد تكون مماثلة تماما من حيث الشكل والموضوع وحتى الصياغة مع أحكـام مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ٣ لسنة ١٩٥٥م (١) ، وكلا المرسومين تتسم نصوصه بالغموض وعدم الوضوح ، ويكفينا لبيان ذلك ذكر التعليق الذي أورده الأستاذ أحمد المزيني على المرسوم الكويتي ، وهو ينطبق تماما في رأينا على صياغة مرسوم ضريبة الدخل في دبي ، بقوله « إنه بالتدقيق في نصـوص ذلك المـرسوم نلاحظ أن المرسوم المذكور قد أعد أصلاً باللغة الانجليزية ، ثم صارت ترجمته الى اللغة العربية ، وبذلك فقد النص العربي الحبكـة القـانونية ، فضلا عن أن كثيرا من أحكام هذا القانون يفتقر الى الجـودة في الصيـاغـة والدقة في التعبير ، بالاضافة الى غموض غالبية تلك الأحكام ، ومما زاد هذا الغموض أنه لم يرافق صدور المرسوم المذكور مذكرة تفســيريــة تزيــل الابهــام الذي اكتنف بعض أحكـامـه ... ، ولم يراع المشرع الترتيب الخاص بالتنظيم الفني للضريبة ، وهو الأسلوب الذي تتبعه معظم التشريعات الضريبية عادة ، فقد كان عليه أن يبدأ بتحديد وعاء الدخل الخاضع للضريبة أولا ، ثم كيفية تقدير هذا الوعاء ، ثم استبعاد التكاليف الواجبة الخصم والخسائر التجارية ، ثم يأتي بعد ذلك على ذكر الاعفاءات من الضريبة ، وأخيرا تحصيل الضريبة » (٢)

ونظرا لكل هذه العيوب التي اكتنفت صياغة نص المرسوم ، فإننا نفضل صدور مرســوم جديـد يتـلافى كل هذه الانتقـادات ، وبحيث يسهل قراءة النصــوص وفهمهـا ممـا يسهـل من مهمـة تطبيقها ، لأن من أكثر عيوب النصــوص هو أن تكـون غامضة فتفتح مجالا لوجود ثغرات وخلافات بين الخـاضعـين للقانون وبين القائمين على تطبيقه ، خاصة في المسائل المالية والضريبيـة ، ممـا يؤدي الى عدم فعالية القانون ، وعدم جدواه في تحقيق الأهداف المرجوة ، وعلى أية حال ، فاننا سوف نقوم بدراسة أحكام النصوص الحالية للضريبة ، وسوف نحاول جاهدين إزالة ما اكتنف هذه الأحكام من غموض .

---

(١) راجع الصياغة الكاملة لاحكام مرسوم ضريبة الدخل في الكويت رقم ٣ لسنة ١٩٥٥م بمؤلف الاستاذ أحمد المزيني : الزكاة والضرائب في الكويت قديما وحديثا ، الكويت ، سنة ١٩٨٤م ، ص ٤٣٣ وما بعدها .

(٢) أحمد المزيني ، المرجع السابق ، ص ١٩٨ .

فدراستنا لهذه الضريبة لن تكون بالدرجة الأولى دراسة انتقادية بقدر ما هي دراسة تحليلية وصفية الهدف منها وقوف القارىء على شرح مبسط لأحكام الضريبة وإزالة الغموض الذي اكتنف النصوص التي وردت بالمرسوم حتى يستطيع القارىء التعرف على التطبيق العملي لهذه الأحكام .

وسوف نبدأ بدراسة خصائص الضريبة ، ثم الأشخاص الخاضعون لها ، يلي ذلك بيان الدخل الخاضع لها ، ثم الاعفاءات المقررة منها ، ثم التكاليف واجبة الخصم من الربح الخاضع للضريبة ، ثم تحديد وعاء الضريبة وسعرها ، وأخيرا أحكام ربط وتحصيل الضريبة .

وسوف نخصص لكل موضوع من هذه الموضوعات فصلا مستقلا فيما يلي .

الفصل الأول

خصائص الضريبة

إن المتتبع لأحكام هذه الضريبة التي وردت في مرسوم إصدارها يجد أنها ضريبة نوعية ومباشرة وسنوية ومحلية وشخصية ويتم تحصيلها وفقا لطريقة الاقرار ، ونسبية وتصاعدية في نفس الوقت ، ونعرض هذه الخصائص بإيجاز فيما يلي :-

أولاً : أنها ضريبة نوعية

وسميت كذلك لأنها تفرض على نوع معين من الدخل الذي يحصل عليه الأشخاص المعنويون وهو الناتج عن العمل ورأس المال ، فوفقا للمادة ٢/٥ من المرسوم تفرض الضريبة على صافي الدخل الناتج عن ممارسة التجارة أو الأعمال في دبي ، ولا يقصد بممارسة الأعمال هنا ذلك العمل الذي يؤديه الشخص الطبيعي كعمل المدرس أو المهندس ، ولكن يقصد بها الأعمال (Business) التجارية والصناعية التي تمارسها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية ، وهي المسماة بمشروعات الأعمال . والفرق بين دخل هذه المشروعات وبين دخل الشخص الطبيعي العامل ، أن الأول مستمد من إمتزاج عنصري العمل ورأس المال ، أما الثاني فهو مستمد من عنصر العمل ، أي المجهود الانساني الذهني أو الجسماني الذي يؤديه الانسان بقصد الانتاج ، ويخضع الأول لضريبة يطلق عليها في الكثير من الدول مثل المانيا ومصر والولايات المتحدة الأمريكية ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على ايرادات شركات الأموال بينما يطلق على الضريبة التي يخضع لها دخل العمل الضريبة على كسب العمل . [1]

وأيا كان الأمر فإن ضريبة الدخل المفروضة في دبي تعتبر ضريبة نوعية لأنها تفرض على نوع معين من الدخل الذي يحققه الأشخاص المعنويون في دبي وهو الناتج عن إمتزاج عنصري العمل ورأس المال ، وذلك لأن الأرباح

---

(١) إذا كان دخل الشخص الطبيعي ناتجا عن امتزاج عمله برأسماله مثل أصحاب المشروعات الفردية كالمحلات التجارية والورش ، فإن دخل هذا الشخص لا يخضع للضريبة على كسب العمل ، وإنما يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مثله في ذلك مثل الشخص المعنوي سواء بسواء ، أما دخول العمال الذين قد يستخدمهم أصحاب المشروعات الفردية فإنها تخضع للضريبة على الأجور والمرتبات وذلك في معظم دول العالم ، حيث يخضع دخول الأشخاص الطبيعيين بها للضريبة .

التي تحققها هذه الأشخاص ناتجة عن تشغيل العمال (عنصر العمل) في مشروعات يتم اقامتها باستخدام رأس المال (عنصر رأس المال) في انتاج أو تسويق سلع وبضائع مختلفة والحصول على أرباح نتيجة القيام بهذه العمليات .

وهي تسمى بالضريبة النوعية لأنها تفرض على نوع معين من الدخول ، وبذلك فهي تتميز عما يطلق عليه « الضريبة العامة على الدخل أو الايراد » والتي تخضع لها جميع الدخول التي يحصل عليها الشخص خلال فترة معينة هي في الغالب عام أيا كان مصدر الحصول على الدخل . ويمكن القول بأن الضريبة العامة على الدخل تحل محل مجموعة الضرائب النوعية التي تفرض على هذا الدخل والتي تتعدد بتعدد مصادر هذا الدخل .

ثانيا : أنهـا ضـريبـة مبـاشرة :

فوفقا للمعيار الاداري الذي يعتمد على طريقة التحصيل فإن هذه الضريبة يتم تقديرها وفرضها وفقا لتحديدات مسبقة للوقائع والأشخاص والدخول والأنشطة وهي عناصر تؤدي جميعها الى تحديد الإلتزام الضريبي ، ويكون هناك اتصال مباشر بين المكلف بالضريبة وبين الإدارة الضريبية بشأن ربط وتقدير الضريبة وتحصيلها ، وهي بذلك تختلف عن الضرائب غير المباشرة مثل الضريبة الجمركية التي يتم فرضها على أساس وقائع فردية ومؤقتة وغير منتظمة مثل واقعة شراء السلعة المستوردة ، المحملة بالضريبة الجمركية ، فالمشتري يتحمل هذه الضريبة عند شرائه لهذه السلعة ، وهو لا يحتاج الى الاتصال المباشر بالادارة المالية حتى يعرف مقدار ما سيدفعه من الضريبة وكيفية الدفع عندما يمارس عملية الشراء .

ايضا فإنه بالاستناد الى معيار الراجعية ، أو معيار الثبات والإستقرار أو عرضية المادة الخاضعة للضريبة ، أو المعيار العملي في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، فأنه يمكن القول بأ ضريبة الدخل في دبي تعتبر من الضرائب المباشرة (١) .

---

(١) راجع في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة مؤلف استاذي الدكتور أحمد جامع ، فن المالية العامة ، القاهرة ، ١٩٦٦م ، ص ١٤٤ وما بعدها .

ثالثا : انها ضريبة سنويــة :

١ ـ المقصود بسنوية الضريبة :

أ ـ تسري على صافي الدخل السنوي للشخص المعنوي الذي يحصل عليه خلال سنة ميلادية ، حيث نصت المادة الأولى من المرسوم على فرض الضريبة على الدخل الخاضع لها والآيل الى كل شخص مكلف ، وذلك عن كل سنة ضريبية تنتهي بعد اليوم الأولى من يناير سنة ١٩٦٩م . ووفقا للمادة ١٣/٢ من المرسوم فإن عبارة « سنة ضريبة الدخل » تعني السنة المبتدئة في أول ينـاير ١٩٦٩ وكل سنة لاحقة تبتدىء في اليوم الأول من يناير . وأوضحت المادة ١١/٢ أن كلمة سنة تشير الى التقويم الغريغوري أي الميلادي دون سواه ، وبذلك فإن سنة ضريبة الدخل تعني سنة ميلادية تبدأ باليوم الأول من شهر يناير وتنتهي باليوم الحادي والثلاثين من ديسمبر .

وحتى لا يكون هناك تداخلا في السنوات الضريبية ، فقد اعتبر المشرع في حالة ما إذا قام الشخص المكلف بمباشرة أو ممارسة تجارة أو أعمال في دبي خلال أية سنة ضريبية ، أي ليس في أول يناير من العام ، كما لو باشر العمل في ١٩٨٩/٦/٧م ، فإن عبـارة « سنة ضريبة الدخل » تشمل المدة ما بين تاريخ تلك المباشرة وبين الحادي والثلاثين من ديسمبر التالي (من ٦/٧ ـ ١٩٨٩/١٢/٣١م) .

والعلة في اتخاذ السنة كوحدة زمنية للمحاسبة الضريبية أن ذلك يتفق مع الواقع العملي في غالب الأحيان ، حيث تعمد المنشأة أو الشركة أو المشروع الى تحديد نتائج نشاطها في نهاية السنة الميلادية .

أي أن المشرع إعتبر في هذه الحالة المدة التي تقل عن العام بمثابة « سنة ضريبة دخل » ، فيحاسب الشخص المكلف ضريبيا عن هذه الفترة ، وبعد ذلك تبدأ السنة الضريبية بالنسبة له إعتبارا من ١/١ وحتى ١٢/٣١ وهو الأصل في تحديد سنة ضريبة الدخل .

ويظهر من خلال مسلك المشرع في اعتبار المدة التي تقل عن العام في حالة مباشرة الخاضع للضريبة عمله خلال أحد الأعوام ، بمثابة سنة محاسبة ضريبية ، أنه أراد توحيد سنة ضريبة الدخل بالنسبة لجميع المولين بحيث يكون الوضع العادي أن تبدأ السنة في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ ، فيحاسب الممول ضريبيا عن الدخل الذي حققه سنويا خلال هذه الفترة .

ففي المثال السابق نجد أن أول سنة ضريبية بالنسبة للممول ستكون في المدة من ٦/٧ الى ١٩٨٩/١٢/٣١م ، أما السنة التالية فستبدأ من ١٩٩٠/١/١م حتى ١٩٩٠/١٢/٣١م ويستمر الوضع هكذا لأنه الأصل في تحديد المدة كما سبق القول .

ويلاحظ أن إعتبار المدة التي تقل عن عام (في المثال السابق من ٦/٧ الى ١٢/٣١) بمثابة سنة ضريبية ، يُعد استثناء من مبدأ سنوية ضريبة الدخل ، وهناك إستثناءات أخرى بعضها ورد ، والآخر لم يرد بالمرسوم ، سوف نعرضها فيما بعد .

إلا أن تحديد سنة ضريبة الدخل بالمدة من أول يناير وحتى ٣١ ديسمبر ليس تحديدا إجباريا بالنسبة لجميع المولين ، فقد نصت المادة السادسة للمرسوم « بأن على كل شخص مكلف أن يحفظ سجلاته على أساس سني ضريبة الدخل إلا إذا صرح المدير للشخص المكلف بناء على طلبه بحفظ سجلاته على أساس فترة حساب سنوي مختلفة . وفي تلك الحالة فإن تلك المدة المختلفة ستشكل « سنة ضريبة الدخل » فيما يتعلق بذلك الشخص المكلف . وإذا ابتدأت فترة حساب مصرح بها كما ذكر قبل نفاذ هذا المرسوم فإن سنة ضريبة الدخل الأولى لذلك الشخص المكلف تشمل ذلك الجزء منها في اليوم الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٦٩م . ولن يسحب أي تصريح كهذا صادر عن المدير أو يلغي أو يعدل إلا بناء على طلب الشخص المكلف » .

ويتضح لنا من مطالعة النص السابق للمادة السادسة من المرسوم أنها تضمنت الأحكام التالية : -

أ ـ الأصل أن تحديد سنة ضريبة الدخل يكون بالمدة من أول يناير وحتى ٣١ ديسمبر ، وأن على كل شخص معنوي مكلف أن يحفظ سجلاته لأغراض المحاسبة الضريبية على هذا الأساس .

ب ـ يجوز الخروج على هذا الأصل الذي ورد في المادة ١٢/٢ والمادة السادسة من المرسوم إذا تقدم الشخص المكلف إلى مدير ضريبة الدخل بطلب بحفظ سجلاته على أساس فترة حساب سنوي مختلفة وصرح له المدير بذلك .

فإذا تقدم الشخص المكلف الى مدير ضريبة الدخل بطلب الموافقة له على حفظ سجلاته لأغراض الضرائب على أساس أن سنته المالية تبدأ في ١/٧ وتنتهي في ٦/٣١ من العام التالي ، ووافق المدير على طلبه ، ففي هذه الحالة ، فإن تلك المدة المختلفة (من ١/٧ الى ٦/٣١) عن المدة الأصلية (من ١/١ الى ١٢/٣١) والتي وردت بالمرسوم ستشكل سنة ضريبة الدخل بالنسبة لهذا الشخص المكلف .

ولذلك يمكن القول إن القانون لم يشترط أن تتفق السنة المالية للمنشأة مع السنة الميلادية ، فيستطيع المكلف أن يطلب محاسبته وفقا للربح الذي تحقق خلال السنة المالية أو خلال السنة الميلادية ، غير أنه يشترط في جميع الأحوال ألا تقل السنة الضريبية عن ١٢ شهرا كقاعدة ، فيما عدا الحالات الاستثنائية التي يمكن أن تقل عن ذلك و التي سنعرضها بعد قليل .

ج ـ إذا ابتدأت فترة حساب مصرح بها ، أي تمت موافقة المدير عليها ، وكانت هذه الفترة تبدأ قبل نفاذ مرسوم ضريبة الدخل في ١٩٦٩/١/١م فإن سنة ضريبة الدخل الأولى لهذا الشخص المكلف تكون عبارة عن المدة التي تبدأ في ١٩٦٩/١/١م وحتى فترة نهاية الحساب المصرح بها . فمثلا إذا كانت فترة الحساب المصرح بها تبدأ في ١٩٦٨/٧/١م وتنتهي في ١٩٦٩/٦/٣١م ، فإن سنة ضريبة الدخل الأولى في هذه الحالة تبدأ من ١٩٦٩/١/١م وتنتهي في ١٩٦٩/١/٣١م ، أما السنوات التالية فتحسب وفقا لفترة الحساب المصرح بها أي من ١/٧ الى ٦/٣١ من العام التالي وهكذا .

ويلاحظ أن هذه الحالة ليس لها وجود الآن ، وإنما جرى تطبيقها في خلال الفتـرة التي صدر فيهـا مرسـوم ضريبـة الدخل لأول مرة عام ١٩٦٩م ، باعتبارها فترة انتقالية .

د ـ إذا تمت الموافقة للشخص المكلف على أن يحفظ سجلاته على أساس فترة حساب سنوي مختلفة ، فإن هذا التصريح بالموافقة لن يُسحب أو يُلغى أو يُعدل إلا بناء على طلب الشخص المكلف .

ومعنى ذلك أنه لا يجوز للإدارة المالية أن تعدّل هذا التصريح من تلقاء نفسها ، كما لو صرحت للمكلف بأن تبدأ سنته الضريبية في ١/٩ وتنتهي في ٣١/٨ وأرادت بدون موافقته سحب أو إلغاء أو تعديل هذا التصريح ليكون موافقا للتحديد الأصلي لسنة ضريبة الدخل الذي ورد بالمادة ١٢/٢ أو المادة ٦ من المرسوم في الفترة من ١/١ الى ٣١/١٢ أيا كانت الأسباب ، فهي ان فعلت ذلك يكون قرارها الصادر في هذا الشأن مخالفا للقانون ويتعين إبطاله وعدم الاعتداد به .

٢ ـ الاستثناءات التي ترد على مبدأ سنوية الضريبة :

اذا كان الأصل أن الضريبة تفرض على الدخل السنوي الصافي للشخص المكلف ، فإن هذا الأصل الذي يطلق عليه « مبدأ سنوية الضريبة » ترد عليه مدة إستثناءات نجملها فيما يلي :

أ ـ توقف الشخص المكلف عن العمل :

لم يعالج مرسوم ضريبة الدخل في دبي هذه المسألة ، ولكن وفقا للقواعد العامة المعمول بها في هذا الشأن فإنه اذا توقف الشخص المعنوي عن مباشرة نشاطه الذي تؤدى الضريبة على أرباحه توقفا كليا أو جزئيا ، فإن الضريبة تفرض على الأرباح الفعلية التي تحققت حتى تاريخ التوقف عن مباشرة النشاط .

ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الشخص المكلف لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه .

واذا كان الشخص المعنوي عبارة عن شركة من شركات الأشخاص كشركة تضامن مثلا ، وتوقف العمل في هذه الشركة بسبب انقضاء الشركة لأي سبب من أسباب الانقضاء العامة لانقضاء عقد الشركة ، وهي المنصوص عليها في المادة ٢٨١ من قانون الشركات الاتحادي رقم ٨ لسنة ١٩٨٤م أو أي سبب من أسباب الانقضاء الخاصة كإنسحاب أحد الشركاء أو وفاته ، فيتعين إخطار إدارة الضرائب فور حدوث ذلك ، لكي تقوم بحساب الضريبة على أساس الأرباح التي تحققت منذ بداية السنة المالية وحتى تاريخ التوقف عن مباشرة النشاط . (١)

وفي هده الحالة سوف تكون مدة المحاسبة الضريبية أقل من عام اذا كان حل أو انقضاء الشركة قد تم في اثناء السنة المالية وليس في آخرها ، ويعتبر ذلك بمثابة إستثناء من مبدأ سنوية الضريبة .

ويعتبر حل المنشأة إراديا ، أو إشهار إفلاسها رغما عن الشخص المكلف بمثابة توقفها عن العمل . ولا يتحقق التوقف الفعلي عن العمل بمجرد تقرير تصفية الشركة أو المشروع ، لكنه يتحقق بمرور فترة التصفية التي بإنقضائها يكون الشخص المكلف قد توقف فعلا عن العمل .

ولا يعتبر انقطاع الشخص المكلف مؤقتا عن العمل بمثابة توقف عن العمل ، مثال ذلك المنشآت أو الشركات ذات النشاط الموسمي ، كما أن تغيير الشخص المكلف لنشاطه لا يعتبر بمثابة التوقف عن العمل .

---

(١) نصت المادة ٢٨١ من القانون الاتحادي رقم ٨ لسنة ١٩٨٤م بشأن الشركات التجارية على أن تنحل الشركة لأحد الأسباب التالية :
١ - إنتهاء المدة المحددة في العقد ، أو النظام ما لم تجدد المدة طبقا للقواعد الواردة بعقد الشركة أو نظامها .
٢ - انتهاء الغرض الذي أسست الشركة من أجله .
٣ - هلاك جميع أموال الشركة أو معظمها بحيث يتعذر إستثمار الباقي إستثمارا مجديا .
٤ - الإندمـــــاج .
٥ - إجماع الشركاء على إنهاء مدتها ما لم ينص عقد الشركة على الاكتفاء بأغلبية معينة .
(راجع في تفصيل ذلك د . فايز نعيم رضوان : الشركات التجارية وفقا للقانون الاتحادي رقم ٨ لسنة ١٩٨٤م المعدل بمقتضى القانون الاتحادي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٨م لدولة الامارات العربية المتحدة ، دبي ،١٩٨٩ ، ص ١٠٢ وما بعدها) .

ويمكن القول أن مسألة التوقف عن العمل تثير في حقيقة الأمر كثيرا من المشاكل القانونية والعملية ، ولذلك فإنها تعد من المسائل الموضوعية التي يتم الفصل فيها وفقا لظروف كل حالة على حدة .

ب ـ حالة التصرف في المنشأة أو الشركة :

يكون التصرف في المنشأة أو الشركة بمقابل أو بغير مقابل ، ويكون هذا التصرف إما بالبيع أو بالمبادلة أو الهبة لكل المنشأة ، أو الشركة أو لجزء منها .

وكما هو في الحالة السابقة فإن المرسوم لم يتعرض لتسوية الضريبة في هذه الحالة ، والمعمول به في التشريعات الضريبية أن التنازل عن كل أو بعض الشركة أو المنشأة يسري عليه فيما يتعلق بتسوية وتصفية الضريبة الأحكام السابق الاشارة اليها والخاصة بالتوقف عن العمل . [1]

وتتطلب عملية تصفية الضريبة في هذه الحالة ضرورة أن يقوم المتنازل والمتنازل اليه باخطار إدارة الضرائب بهذا التنازل (البيع أو المبادلة أو الهبة ... الخ) ، خلال فترة معنية ، قد تكون ٣٠ يوما من تاريخ حصوله ، ويكون المتنازل والمتنازل اليه مسئولين بالتضامن عما إستحق من ضرائب على المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، وعما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل .

ويقصد بالتنازل انتقال ملكية المشروع أو الشركة كليا أو جزئيا الى شخص آخر بعوض أو بدون عوض ، ويعد من أشكال التنازل إندماج شركتين لكي تتكون منها شركة واحدة ، وتغيير شكل الشركة من شركة تضامن مثلا الى شركة ذات مسؤولية محدودة ، فهذه الحالات تعد من قبيل التنازل من حيث عدم سريان الضريبة على الأرباح لمدة سنة كاملة ، بل تسري عن فترة من السنة تمتد حتى تاريخ تغيير شكل الشخص المعنوي أو إعادة تنظيمه .

وكل هذه الأمور وغيرها يجب أن يتصدى المشرع الضريبي في دبي لعلاجها لما يترتب على إهمالها من إثارة العديد من المشاكل العملية والقانونية ، التي

---

(١) هكذا تنص المادة رقم ٣٠ من التشريع المصري للضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م .

أهمها عدم القدرة على إجراء الحصر الضريبي الدقيق للأشخاص المكلفين الخاضعين للضريبة ، مع ما يترتب على ذلك من إحتمال ضياع الكثير من الموارد المالية الضريبية على خزانة الحكومة .

ج - حالة بدء النشاط :

وفي هذه الحالة يتم ربط الضريبة على الأرباح التي تحققت في الفترة منذ بداية النشاط حتى نهاية السنة المالية التي حددها الممول ووافقت عليها الادارة الضريبية كأساس للمحاسبة في السنوات التالية .
وفي هذه الحالة نجد أن السنة الضريبية قد تقل عن السنة الميلادية أو قد تزيد عنها .

فإذا تمت الموافقة على أن تكون فترة الحساب السنوي من ٧/١ وحتى ٦/٣١ ، وبدأ الممول نشاطه في ١٩٨٩/٤/١م مثلا ، فسوف يتم ربط الضريبة في السنة الأولى لممارسة النشاط عن الفترة منذ بداية النشاط أي منذ ١٩٨٩/٤/١م ، وحتى نهاية السنة المالية التي اتخذت كأساس للمحاسبة في السنوات التالية أي حتى ١٩٩٠/٦/٣١م ، وفي هذه الحالة فإن أول مدة للمحاسبة الضريبية التالية لبداية النشاط سوف تزيد عن اثني عشر شهر ، ففي هذا المثال ستصل الى خمسة عشر شهرا .

ويحدث العكس إذا بدأ الشخص المعنوي نشاطه في ١٩٨٩/١١/١م مثلا ، حيث ستكون مدة المحاسبة في هذه الحالة اقل من اثني عشر شهرا ، لأنها عبارة عن المدة من ١٩٨٩/١١/١م وحتى ١٩٩٠/٦/٣١م ، أي سبعة شهور .

أما في السنوات التالية للسنة التي تم خلالها بدء النشاط فستكون مدة المحاسبة إثني عشر شهرا طالما كان النشاط مستمرا .
وقد تعرضنا لهذه الحالة تفصيلا فيما سبق .

د ـ حالة ترحيل الخسارة :

يتصل بمبدأ سنوية الضريبة مبدأ آخر هو مبدأ « إستقلال السنوات المالية » ، ومؤداه إعتبار كل سنة مالية وحدة مستقلة ومنفصلة عن السنوات السابقة أو اللاحقة لها . واستثناء من ذلك قررت المادة ٨ من المرسوم خصم الخسارة التيء يتكبدها الشخص المكلف في أحد السنوات الضريبيةمن الأرباح التي يحققها في السنة التالية ، فإذا تبقى جزء من الخسارة خصم من أرباح السنة التي تليها .

وهكذا يتم تدوير أو ترحيل الأجزاء المتبقية من الخسارة الى اي عدد من السنوات التالية ، الى حين تعويض الخسارة بأكملها ، أي خصمها من الأرباح التي تتحقق في السنوات التالية ، ويعتبر ذلك استثناء من مبدأ سنوية الضريبة الذي يقوم على فرض الضريبة على الدخل الصافي السنوي للممول (ايرادات ـ نفقات) ، فكان يجب خصم التكاليف من أرباح السنة التي حدثت فيها ، وعدم ترحيلها الى سنوات لاحقة ، لولا هذا الاستثناء على ما سنرى تفصيلا عند دراستنا للتكاليف الواجبة الخصم من الربح الاجمالي فيما بعد .

رابعا : انها ضريبة محلية :

حيث عرّفت المادة ٢/ ٥ صراحة « الدخل الخاضع للضريبة » بأنه صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء ممارسته تجارة أو أعمالا في دبي ... » .

فالضريبة تسري على الدخل الذي حققه الشخص المكلف في دبي نتيجة ممارسته تجارة أو أعمالا في دبي . وبذلك نجد أن مرسوم ضريبة الدخل في دبي أخذ بمبدأ محلية الضريبةالذي يستند الى مبدأ التبعية الاقتصادية أو مصدر الدخل .

فإذا كان الدخل قد نتج عن ممارسة تجارة أو أعمال في دبي ، أي تمت ممارسة النشاط الاقتصادي في دبي ، أو تحقق من جراء ذلك دخل للمحول ، فإن هذا الدخل يخضع للضريبة لأنه تحقق من الناحية الاقتصادية في دبي ، وذلك بغض النظر عن الموطن الأصلي للشخص المعنوي (التبعية الاجتماعية) ، أو جنسيته (التبعية السياسية) .

ويمكن أن يطلق على هذا المبـدأ أيضا « مبدأ إقليمية الدخل الخاضع للضريبة » وهو يختلف عن مبدأ آخر يسمى بمبدأ « عالمية الدخل الخاضع للضريبـة » وهذا المبدأ الأخير يستند الى « مبدأ التبعية السياسية » ، أي جنسية صاحب الدخل ، ووفقا له تفرض الضريبة على الدخل الذي يحصل عليـه كل من يحمـل جنسيـة الدولة بغض النظر عن مصدر حصوله على الدخـل ، أي سواء حقق هذا الدخـل من نشـاطه في داخـل دولته أم من خارجها . ومن الدول التي تطبق هذا المبدأ الأخيرالولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا الغربية ، ومنعا من تعرض الدخل الذي حققه الشخص الأمريكي أو الألماني بحسب الأحوال في خارج دولته للإزدواج الضريبي نتيجة خضوع دخله المستمـد من دولة أجنبيـة لضريبة هذه الدولة الأجنبية ، ولضريبة دولته ، فإن التشريع الداخلي يسمح بإستنزال قيمة الضريبة الأجنبية من أجمالي الضريبة الداخلية التني تفرض على هذا الدخل .

ويجب أن نلفت النظر الى ان محلية ضريبة الدخل في دبي ، لا تعني فرض الضريبة على الدخل الذي حققه الشخص المكلف في دبي فقط دون باقي أجزاء دولة الامارات العربية المتحدة ، فهذا المرسوم صدر قبل قيام دولة الاتحاد ، ولذلك عرف الدخل الخاضع للضريبة بأنه صافي الدخل الناتج في دبي ، أما بعد قيام دولة الامارات العربية المتحدة عام ١٩٧١م ، فإننا نرى أن الدخـل الخـاضع للضريبة هو الدخل الناتج في دولة الامارات العربية المتحدة من جراء ممارسة تجارة أو أعمال في دبي ، فمبدأ المحلية هنا يعني المكان الذي يتم فيه ممارسة النشاط ، فكل شخص معنوي يمارس تجارة أو أعمالا في دبي يخضع لهذه الضريبة حتى ولو كان الدخل الذي حصل عليه قد تحقق في جزء منه نتيجة عمليات تمت خارج دبي ، كشركة تجارية مقرها دبي وتقوم بالعمليات التجارية ، أي شراء السلع وتوزيعها في إمارات الدولة الأخرى ، فأرباحها الصافية من جميع هذه العمليات تخضع لضريبة الدخل في دبي .

وبناء على ما تقدم فإن الضريبة لا تسري على الدخول التي تتحقق من ممارسة التجارة والأعمال خارج دبي ، مثل الدخول التي تحققها الشركات التي تمـارس التجارة والأعمال في إمارات الدولة الأخرى ، أو خارج دولة الامارات العربية المتحدة ، حتى ولو كان أصحاب الشركة يقيمون في دبي .

خامسا : أنها ليست ضريبة عينية :

الضريبة العينية هي التي تفرض على إجمالي الدخل الذي يحصل عليه الشخص المكلف ، فلا يسمح بخصم تكاليف الحصول على الدخل أو أية أعباء شخصية أخرى مثل إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة أو لمواجهة الأعباء العائلية ، فوعاء الضريبة يتكون من الدخل الإجمالي وليس الدخل الصافي الذي يحققه الشخص المكلف .

وبالنسبة لضريبة الدخل في دبي نجد أنها ليست ضريبة عينية ، لأنها لا تفرض على الدخل الاجمالي ، وإنما تفرض على الدخل الصافي ، حيث نصت المادة الرابعة من المرسوم على خصم مجموعة من التكاليف التي تحملها المكلف في سبيل الحصول على الدخل ، هذه التكاليف سوف نبينها تفصيلا فيما بعد عند شرحنا لموضوع تحديد الدخل الخاضع للضريبة . بالاضافة الى ذلك فإن المرسوم قد نص على حد معين للاعفاء من الضريبة وهو الدخل الذي يقل عن مليون (ريال قطر - دبي) درهم في العام [1] . ولذلك يمكن وصف هذه الضريبة بأنها ضريبة شخصية لأنها تفرض على الدخل الصافي ، بعكس الضريبة العينية التي تفرض على الدخل الاجمالي الذي يحققه الشخص المكلف .

سادسا : أنها تحصل بطريقة الاقرار أو التصريح الضريبي "Declaration" :

هناك عدة طرق يمكن اللجوء اليها لتحصيل الضريبة ، من أهمها الحجز عند المنبع ، وطريقة الاقرار أو التصريح بالدخل .

---

(١) دخل (ريال قطر ودبي » الى سوق التداول اعتبارا من سبتمبر سنة ١٩٦٦م في إمارتي دبي وقطر ، واستمر الوضع كذلك لحين قيام دولة الامارات العربية المتحدة واتخاذها درهم الامارات كعملة رسمية لها وحلوله محل العملات التي كانت متداولة في أسواق الدولة وهي « ريال قطر ودبي » الذي كان ساريا في دبي والامارات الشمالية ، والدينار البحريني الذي كان متداولا في ابو ظبي وحدها وذلك اعتبارا من ١٩/٥/١٩٧٣م ، (راجع في تفصيل ذلك مؤلفنا النقود والبنوك مع بعض التطبيقات العملية بمصر ودولة الامارات العربية المتحدة ، دبي ١٩٨٨م ، ص ٩٧ وما بعدها) .

وفقا للطريقة الأولى يكلف القانون الجهات التي تقوم بتوزيع أو صرف الدخل الخاضع للضريبة بحجز قيمة الضريبة المستحقة على هذا الدخل قبل صرفه لمستحقيه ، ثم توريده الى الخزانة العامة . ففي هذه الطريقة لا توجد علاقة مباشرة بين الشخص الخاضع للضريبة وبين الادارة الضريبية .

أما في طريقة الاقرار أو التصريح الضريبي ، وهي الطريقة التي نص عليها المرسوم لتحصيل ضريبة الدخل في دبي ، فإن على الشخص المكلف أن يقدم لمدير ضريبة الدخل تصريحا أو إقرارا حول الدخل الذي حققه في سنة ضريبة الدخل ، ويتم ربط أو حساب الضريبة على حساب ما ورد في هذا الاقرار أو التصريح (م ٩) .

وفي هذه الطريقة توجد علاقة مباشرة بين الخاضع للضريبة ، وبين الادارة الضريبية .

سابعا : انها ضريبة نسبية وتصاعدية :

فكما سنرى عند عرضنا لسعر الضريبة فإن ، المشرع نص على سعرين لها :

الأول: نسبي ويفرض بسعر واحد على الدخل الصافي الذي تحققه الأشخاص المعنوية التي تعمل في مجال انتاج وتوزيع وشحن ونقل النفط ومشتقاته وهو يعادل ٥٥٪ من صافي الدخل السنوي الذي يحققه الشخص المكلف .

والثاني: تصاعدي ، وهو يطبق على صافي الدخول التي يحققها الشخص المعنوي من جراء ممارسته تجارة أو أعمالا في دبي بخلاف التعامل في الزيت أو النفط ، وهذا السعر تختلف نسبته باختلاف مقدار الدخل الخاضع للضريبة ، فهو يزداد بزيادته وينقص بنقصانه ، ولذلك سمي بالسعر التصاعدي على ما سنراه تفصيلا فيما بعد .

الفصـــل الثـــاني

الأشخـــاص الخاضعون للضريبـــة

تسري ضريبة الدخل في دبي على الأشخاص المعنويين فقط ، فلا يخضع لها الأفراد أي الأشخاص الطبيعيون أيا كانت قيمة الدخول التي يحصلون عليها ، وأيا كان مصدر هذه الدخول .

وبنـاء على ذلك لا تسري الضريبة على رواتب الموظفين أو أجور العمال بالحكومة أو القطاع الخاص ، أو الأرباح التجارية أو الصناعية التي يحققها التجـار ورجـال الأعمـال أصحـاب المشروعات الفردية ، ولا يخضع لهذه الضريبة أو غيرها أيضا التوزيعات التي يحصل ليها حملة الأسهم والسندات وأذونات الخزانة من الأشخاص الطبيعيين ، وكذلك فوائد الديون والودائع والتأمينات التي يحصل عليها هؤلاء من المؤسسات المالية والمصرفية الوطنية والأجنبيـة ، وكـذلك الأربـاح النـاتجة عن الاستغلال الزراعي واستغلال الثروات الطبيعية التي يحصل عليها الأفراد الطبيعيون ، وأرباح المهن غير التجـاريـة ، كالدخـول الصـافية التي يحققها الكُتّاب والأطباء والمحامون والفنـانـون والصحفيـون والمحـاسبـون والمـراجعون والخبراء المثمنون ، والمترجمون والمقرئون الدينيون وغير ذلك من الدخول المماثلة التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون . أما إذا مارس بعض هذه المهن غير التجارية أشخاص معنويون ، خضعت دخولهم للضريبة ، مثل الدخول التي تحققها الشركات التي تعمل في مجال الخبرة والاستشارات ، ودور النشر التي يملكها أشخاص معنويون ، وغيرها من الأعمال .

هذا وقـد نصت المادة الأولى من مرسوم ضريبة الدخل في دبي على أن « تفرض ضريبة دخل على الدخل الخاضع لها والآيل الى كل شخص مكلف وذلك عن كل سنة ضريبية تنتهي بعد اليوم الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٦٩م ، بالمعدل المبين فيما بعد » .

وقد نصت المادة ٢/(٤) على أن كلمة « شخص »تشمل هيئة معنوية أينما جرى تأسيسها ، كما عرفت المادة ٢/(٣) المقصود « بالشخص المكلف » ، والمادة ٢/(٦) عرفت المقصود بعبارة « يمارس تجارة أو أعمال في دبي » ، وهـذه النصوص تبين لنا أنه يجب توافر شرطين في الأشخاص المكلفين أو الخاضعين للضريبة وهما :

١ - أن يكون الشخص المكلف شخصا معنويا .
٢ - أن يمارس الشخص المكلف تجارة أو أعمالا في دبي .
وسوف نعالج هذين الشرطين في المبحثين التاليين :

المبحـــث الأول

الأشخاص المكلفون هم الأشخاص المعنويون

عرّفت المادة ٣/٢ الشخص المكلف بأنه « هيئة ذات شخصية معنوية حيثما تأسست مما لا تستحق الاعفاء من مسئولية دفع ضريبة الدخل المفروضة لولا أحكام هذا المرسوم ، أو أي فرع منها يمارس تجارة أو عملا في أي وقت خلال سنة خاضعة لضريبة الدخل ، بواسطة مؤسسة دائمة موقعها في دبي - سواء مباشرة أو بواسطة توكيل هيئة معنوية أخرى . ويعتبر فرعان أو أكثر من مثل هذه الهيئة يقومان بالعمل والتجارة أو العمل كما ذكر وكأن كل واحد منهم شخص مكلف منفصل ، ما لم تبلغ تلك الهيئة المدير ، بإشعار تقدمه له ، بضرورة معاملة مثل تلك الفروع كشخص مكلف واحد . على أنه اذا كانت لهيئة معنوية هيئة متفرعة عنها تمارس التجارة أو الأعمال بواسطة مؤسسة دائمة في دبي ، أو كانت متفرعة عن هيئة معنوية تمارس التجارة أو الأعمال بواسطة مؤسسة دائمة في دبي ، فإن ذلك لا يشكل من مثل تلك الهيئة شخصا مكلفا » .

كما عرّفت المادة ٢/(٤) كلمة « شخص » بأنها تشمل هيئة معنوية أينما جرى تأسيسها .

ويتضح لنا من النصوص السابقة أن الشخص المكلف هو ذلك الشخص المعنوي الذي يمارس تجارة أو أعمال في دبي بذاته أو بواسطة مؤسسة دائمة مستقلة في دبي ، وسوف نبين في هذا المبحث المقصود بكلمة الشخص المعنوي ، أما ممارسة التجارة أو الأعمال في دبي بواسطة الشخص المعنوي أو بواسطة فرع مستقل فستكون محل دراسة الشرط الثاني في المبحث الثاني كما سبق القول .

---

(١) راجع في تفصيلات ذلك كل من : د. توفيق حسن فرج : المدخل للعلوم القانونية ، القاهرة ١٩٨١ ، ص ٧١٠ وما بعدها ؛ د. حسن كيرة : المدخل الى القانون ، الاسكندرية ، ١٩٧٤ ، ص ٦١٧ وما بعدها ؛ د. عبد الخالق حسن أحمد ، المدخل لدراسة القانون ، القاهرة ١٩٨٧-١٩٨٨م ، ص ٣٠١ .

أولا : المقصود بالشخص المعنوي :

يعـرف الشخص المعنوي بأنه مجموعة من الأشخاص أو الأموال التي تتكون بهدف تحقيق غرض معين وتمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض . (١)

ويظهر لنا من التعريف السابق أن الشخص المعنوي يتكون من العناصر التالية :

١ - أنه مجموعة من الأشخاص أو الأموال :

فقـد تتكـون مجمـوعة من الأفراد للقيـام بغرض معين ، ويعترف لها القانون بالشخصية القانونية اللازمةلتحقيق هذا الغرض ، ولذلك تكون لها حيـاة مستقلة عن حيـاة الأشخاص الطبيعيين المكونين لها . فإذا اتخذت مجموعة الأفراد شكل شركة أو جمعية مثلا ، فإن هذه الشركة أو الجمعية تظل حياتها باقية على الرغم من انتهاء حياة الأفراد المؤسسين لها ، وذلك بشرط ألا تكون حياة الشركة أو الجمعية مرتبطة بحياة هؤلاء ، كما هو الحال في شركات الأشخاص . وقد يتألف الشخص المعنوي من مجموعة من الأموال التي يتم رصـدهـا لتحقيق غرض معـين ، كغـرض خيري أو تعليمي مثل الجمعيـات الخيرية والتعليمية والمستشفيات ، وتمنح الشخصية القانونية بالقـدر اللازم لتحقيق هذا الغـرض . وتكون هذه الشخصية مستقلة عن شخصيـة مؤسسيهـا ، فيبقى الشخص الاعتبـاري رغم فنـاء شخصيـة مؤسسيه ، ومثالها الأوقاف والمؤسسات العامة والخاصة . (١)

---

(١) راجع : د. حسن كيرة ، المرجع السابق ، ص ٦٩١ وما بعدها .

٢ ـ انه يقوم لتحقيق هدف معين :

فأساس قيام الشخص المعنوي هو سعي الأفراد المكونين له الى تحقيق هدف معين . وبقدر اختلاف هذا الهدف بقدر ما تختلف الأشخاص المعنوية . فالأشخاص المعنوية العامة ، كالدولة والامارة والمدينة والقرية إنما تسعى لتحقيق هدف عام ، وقد يختلف هذا الهدف عن الأهداف الخاصة للأشخاص الطبيعيين الذين يتألف منهم هذا الشخص المعنوي .

وقد يتمثل هذا الهدف في السعي لتحقيق الأرباح ، كما هو الحال بالنسبة للشركات بأنواعها المختلفة ، وقد يكون هذا الهدف تحقيق أغراض إجتماعية وخيرية كما هو الحال بالنسبة للجمعيات ، فهي لا تسعى الى تحقيق ربح مادي (١) .

٣ ـ أنه لا يمنح من الشخصية القانونية إلا بالقدر اللازم لتحقيق الهدف من إنشائه :

ويقصد بالشخصية القانونية هنا حدودها والسلطات التي تمنحها لمن حصل عليها فالشخصية القانونية التي يتمتع بها الشخص المعنوي الذي يتخذ شكل جمعية خيرية مثلا لا تعطيه سوى الحق في ممارسة أنشطة إجتماعية وخيرية ، فلا يجوز له الدخول في مضاربات مالية أو القيام بعمليات تجارية ، نفس الوضع بالنسبة للمؤسسات التعليمية والصحية ، حيث تتحدد الشخصية القانونية لأي نوع منها في حدود الغرض الذي أنشئت من أجله هذه الأشخاص المعنوية ، واذا كان الهدف هو تحقيق ربح مادي عن

---

(١) « اذا كانت المؤسسة تتفق وتشترك مع الجمعية في استبعاد استهداف تحقيق الربح ، الا انهما تفترقان مع ذلك في نوع ما تصلحان لتحقيقه من اغراض ، إذ لا تصلح المؤسسة إلا لتحقيق اغراض ومصالح عامة ، بينما تصلح الجمعية لتحقيق اغراض ومصالح عامة أو خاصة على السواء ، د. حسن كيرة ، المرجع السابق ، ص ٦٩٦ » ؛ على الرغم من ذلك فقد شاع إستخدام لفظ المؤسسة في القطاع الخاص في الدول العربية كما هو الحال في مصر ودولة الامارات العربية المتحدة ، فلم يقتصر إطلاق إسم المؤسسة على الأشخاص المعنوية العامة فقط ، أي التي تسعى لتحقيق اغراض ومصالح عامة ، ومن هنا وجدت التفرقة بين المؤسسات العامة وبين المؤسسات الخاصة ، ولذلك فإن المميز الحقيقي بين الأشخاص المعنوية ليس مجرد المسمى أو التسمية التي تطلق على اي منها ، ولكن أساس التمييز في رأينا هو الغرض أو الهدف من إنشاء الشخص المعنوي .

طريق ممـارسـة التجـارة والأعمال ، فإن الشخصية القانونية التي تمنح للشخص المعنوي في هذه الحالة يجب أن تسمح له بتحقيق هذا الغرض ، كما هو الحال بالنسبة للشركات .

بهذا نكون قد أوضحنا عناصر الشخصية المعنوية ، ونوضح فيما يلي أهم أنواع الشخصية المعنوية ، أو الاشخاص الاعتبارية المسموح بانشائها في دولة الامـارات العـربيـة المتحدة ، والتي على أساسها يمكن التعرف على المقصـود « بالشخص المكلف » أو « الشخص المعنـوي » الذي يخضـع لضريبة الدخل في دبي وفقا لمرسوم ضريبة الدخل الصادر سنة ١٩٦٩م .

ثانيا : أنواع الأشخاص المعنوية :

الشـائـع أن تكون هناك أشخاص معنوية عامة ، على رأسها الدولة ، وأشخاص معنوية خاصة ومثالها الشركات والجمعيات الخاصة . وقد تدق التفرقة بالنسبة لأحد الأشخاص المعنوية ، فهل هو شخص معنوي عام أم خاص . ولذلك وجدت العديد من المعايير للتفرقة بين هذين النوعين ، وأهم هذه المعايير .

(أ) **المعيار التشريعي** : وأساس هذا المعيار أن إرادة المشرع هي التي تحدد نوع الشخص المعنوي ، هل هو عام أم خاص ، فيأتي النص متضمنا هذه التفرقة .

(ب) **معيـار الغـرض** : فالغرض من انشاء الشخص المعنوي هو الذي يحدد نوعه ، فإذا كان الغرض من الإنشاء هو إشباع خدمة عامة للمواطنين كنا بصدد شخص معنوي عام ، وإذا كانت الخدمة خاصة كان الشخص المعنوي خاصا .

(ج) **معيـار السلطـة** : فإذا كان الشخص المعنـوي يتمتـع بامتيازات السلطة عامة كان عاما واذا لم يكن كذلك ، كان خاصا .

(د) **من قام بالتاسيس** : فاذا أنشأ الشخص الدولة كان عاماً وإذا أنشأه الأفراد كان خاصاً .

(هـ) **معيار صاحب القرار** : فإذا كانت السلطة العامة هي صاحبة القرار الأخير في المشروع كنا بصدد شخص معنوي عام ، وإذا كان الأفراد ، كنا بصدد شخص معنوي خاص .

وفي واقع الأمر ، ليس هناك معيارا حاسما للتفرقة بين نوعي الأشخاص المعنـوية ، ويمكن الاعتداد بعدة معايير معا لمعرفة نوع الشخص المعنوي [1]

وعلى أية حال فقد نصت المادة ٩٢ من قانون المعاملات المدنية الاتحادي رقم ٥ لسنة ١٩٨٥م ، على أن الأشخاص الاعتبارية هي :

أ) الدولة والامـارات والبلديـات وغيرها من الوحدات الادارية بالشروط التي يحددها القانون .

ب) الادارات والمصالح والهيئات العامة والمنشآت والمؤسسات العامة التي يمنحها القانون الشخصية الاعتبارية .

ج) الهيئات الاسلامية التي تعترف لها الدولة بالشخصية الاعتبارية .

د) الأوقـــــاف .

هـ) الشركات المدنية والتجارية الا ما استثنى منها بنص خاص .

و) الجمعيات والمؤسسات الخاصة المنشأة وفقا للقانون .

ز) كل مجمـوعـة من الأشخـاص أو من الأمـوال تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمقتضى نص القانون .

وما يهمنا في النص السابق هو ما ورد بالفقرة (هـ) ، والفقرة (ز) ، حيث أسبـغ القـانـون الشخصية المعنوية على الشركات المدنية والتجارية إلا ما استثنى منها بنص خاص ، وكذلك كل مجموعة من الأشخاص أو من الأموال التي تثبت لهـا الشخصيـة الاعتبـارية بمقتضى نص القانون ، مثل نص القـانـون الصـادر بانشـاء مؤسسـة مالية معينة على تمتعها بالشخصية المعنـويـة . وسوف نوضح فيما بعد أنواع الشركات التجارية التي تخضع أرباحها للضريبة .

---

(١) انظر : د. حسن كيرة ، المرجع السابق ، ص ٦٧٠ ؛ د. توفيق حسن فرج ، المرجع السابق ، ص ٧٤٠ .

هذا وقد نصت المادة ٩٣ من قانون المعاملات المدنية على أن يتمتع *الشخص الاعتباري بجميع الحقوق الا ما كان منها ملازما لصفة الانسان الطبيعية* ، وذلك في الحدود التي قررها القانون (١) .

ونظرا لازدياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية للأفراد عن طريق مشروعاتها العامة التي تباشر نشاطا مماثلا لنشاط الأفراد ، بل ويسعى الكثير منها إلى تحقيق الكسب مثل المشروعات الحكومية الانتاجية كالشركات الصناعية ، وشركات استغلال النفط ومشتقاته .

ونظرا لأن المرسوم أخضع الشخص المعنوي بصفة عامة للضريبة ، ولم يفرق في ذلك بين ما إذا كان شخصا عاما أم خاصا ، وطنيا أم أجنبيا ، بل كل ما اشترطه بالاضافة الى كونه شخصا معنويا ، أن يمارس التجارة أو الأعمال في دبي ، حتى يخضع ما حصل عليه من دخل صاف لضريبة الدخل في دبي ،

بناء على ذلك ، فأيا كان نوع الشخص المعنوي ، هل هو عام أم خاص ، وطني أم أجنبي ، يتخذ شكل شركة أم جمعية أم مشروع فانه سوف يخضع للضريبة ما دام كان يمارس تجارة أو أعمالا في دبي ، وكان يهدف من وراء ذلك تحقيق الكسب ، أي تحقيق ربح يتمثل في دخل صاف يستحق الخضوع للضريبة .

---

(١) نصت المادة ٩٣ المشار اليها بالمتن على ان يكون للشخص المعنوي :
ا - ذمة مالية مستقلة .
ب - أهلية في الحدود التي يعينها سند انشائه أو التي يقررها القانون .
ج - حـق التقـاضي .
د - موطن مستقل . ويعتبز موطن الشخص الاعتباري المكان الذي يوجد فيه مركز إدارته ، أما الأشخاص الاعتبارية التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في الدولة فيعتبر مركز إدارتها بالنسبة لقانون الدولة المكان الذي توجد فيه الادارة المحلية .
واضافت هذه المادة أنه يجب أن يكون للشخص المعنوي من يمثله في التعبير عن ارادته .

أما اذا كان الشخص المعنوي يمارس نشاطا أو أعمالا لا يهدف من ورائها الى تحقيق الكسب ، مثل الأنشطة الثقافية والاجتماعية والرياضية والدينية فإنه لا يخضع للضريبة ، حتى ولو قام بانتاج بعض السلع البسيطة وقام ببيعها للجمهور بهدف تغطية نفقات تقديم الخدمات الاجتماعية أو الرياضية التي يقدمها للجمهور أو لأعضائه ، مثال ذلك الجمعيات التعاونية ، والأندية الرياضية والمؤسسات الخيرية وغيرها .

وننتقل الآن لبيان الشرط الثاني الواجب توافره في الشخص المكلف ، أي شرط ممارسة التجارة أو الأعمال في دبي .

المبحـــث الثـــاني
ممارسة الشخص المعنوي تجارة أو أعمال في دبي

فالضريبة تفرض على كل شخص معنوي يمارس تجارة أو أعمالا في دبي ويحصـل من جراء ذلك على أرباح أو دخول معينة تكون خاضعة لضريبة الدخل في دبي . وعلى ذلك فإن الضريبة لا تسري على الأشخاص المعنوية التي تمـارس التجارة والأعمال خارج دبي حتى ولو كان الأشخاص الطبيعيون الذين يتكون منهم الشخص المعنوي (الشركة أو المشروع) من المقيمين في دبي أم من أبناء إمارة دبي ، فالعبرة في سريان الضريبة هو مكان ممارسة التجارة والأعمال ، أي إمارة دبي ، وهذا هو المقصود بقاعدة المحلية السابق لنا توضيحها . وطالما كانت التجارة أو الأعمال في دبي فإن الضريبة تسري بغض النظر عن جنسية الشخص المعنوي أو جنسية الأشخاص الطبيعيين الذين يتكون منهم هذا الشخص . وعلى ذلك تسري الضريبة على الشركات والمشروعات الأجنبية التي تمارس العمل أو التجارة في دبي ، كما تسري على الشركات الوطنية التي تعمل في دبي حتى ولو كان من بين أعضائها أجانب أو مواطنون لا يقيمون في دبي .

لكن هل من الضروري أن يتـوافـر للشخص المعنـوي الوجـود المادي « المحل » في دبي ، أم أنه يكفي الوجود الوظيفي « ممارسة التجارة والأعمال في دبي » ، حتى تخضع أرباحه الصافية لهذه الضريبة ؟ للإجابة على ذلك يمكن اللجوء الى أحد تفسيرين لنص المادة ٢/٥ من المرسوم :

أ ـ التفسير الأول : وهو التفسير الضيق ، ومقتضاه أن عبارة « ممارسة التجارة والأعمال في دبي ... » تعني أن الشخص المعنوي يكون له كيان فعلي أو وجود مادي في دبي يستطيع من خلاله ممارسة التجارة أو الأعمال فيها ، فإذا تخلف شرط مزاولة النشاط بواسطة منشأة لها كيان مادي في دبي فإن الأرباح الناتجة عن هذا النشاط لا تخضع لضريبة الدخل في دبي .

ويؤيد هذا التفسير تعريف المادة ٢/(٣) من المرسوم للشخص المكلف بأنه (يشمل بجانب الهيئة ذات الشخصية المعنوية التي تعمل في دبي ، أي فرع من هذه الهيئة يمارس تجارة أو عملا بواسطة مؤسســة دائمــة موقعها في دبي ...) فهنا يشترط المرسوم أن يمارس الفرع التجارة أو الأعمال بواسطة مؤسسة دائمة لها كيان مادي ووجود فعلي في دبي

ويؤكد هذا التفسير أيضا التعريف الذي ورد في المادة الثانية فقرة ٧ من المرسوم ، حيث عرفت « المؤسسة الدائمة » فيما يتعلق بالهيئة المعنوية بأنه يعني الفرع أو مكان الادارة أو أي محل محدد للعمل ، غير أنها لا تشمل الوكالة ما لم يكن الوكيل هيئة معنوية تملك الصلاحية لعقد الاتفاقيات نيابة عن تلك الهيئة المعنوية وتمارس تلك الصلاحيات بصورة اعتيادية .

فالمؤسسة الدائمة تعني المؤسسة التي لها وجود أو كيان مادي دائم في دبي ، وهي بذلك المعنى تشتمل على الكيانات التابعة للهيئة المعنوية (غيرالموجودة في دبي) مثل الفرع أو مكان الادارة أو أي محل محدد للعمل في دبي وفقا للنص الصريح للمادة ٢/٧ .

ونظرا لأن الهيئة المعنوية الموجودة خارج دبي قد تمارس عملها في دبي عن طريق وكيل وهذا الوكيل قد لا يكون له محل محدد للعمل في دبي ، فإن المرسوم أخرج الوكالة من مفهوم المؤسسة الدائمة ، ما لم يكن الوكيل هيئة معنوية (لها كيان مادي في دبي) تملك الصلاحية لعقد الاتفاقيات نيابة عن تلك الهيئة المعنوية وتمارس تلك الصلاحيات بصورة اعتيادية أو دائمة . فالوجود المادي للشخص المعنوي أو الفرع التابع له يعد شرطا نص عليه المرسوم لخضوع الدخل الذي حققه هذا الشخص من جراء ممارسته تجارة أو أعمال في دبي للضريبة .

ب ـ **أما التفسير الثاني** وهو الواسع فمقتضاه أن ممارسة الشخص المعنوي تجارة أو أعمالا في دبي لا يفترض ولا يستلزم وجود كيان مادي لهذا الشخص المعنوي في دبي ، فالعبرة بالوجود الوظيفي أي الممارسة وليس الوجود أو الكيان المادي .

ونحن نرى أن هذا التفسير الواسع هو الذي يتفق صراحة مع نص المادة ٢/٥ التي عرفت الدخل الخاضع للضريبة بأنه صافي الدخل الناتج من جراء ممارسة تجارة أو أعمال في دبي ، فلم يشترط النص مثلا أن تكون ممارسة التجارة أو الأعمال من خلال محل أو مكان ثابت للشخص المعنوي في دبي .

ويؤيد هذا التفسير التعريف الذي ورد في المادة ٢/٦ لعبارة « يمارس تجارة أو أعمالا في دبي » ، وعبارة (ممارسة التجارة أو العمل في دبي) بأنها تعني :

(أ) بيع البضائع والحقوق التابعة لها في دبي .
(ب) إدارة أي مشاريع صناعية أو تجارية في دبي .
(ج) تأجير أية أملاك واقعة في دبي .
(د) تقديم الخدمات في دبي .
(هـ) إنتاج البترول أو المواد الهيدروكربونية الأخرى في دبي .

فالتعداد السابق يتعلق بممارسة التجارة والأعمال وتقديم الخدمات والانتاج ، فإذا كانت هذه العمليات تتم في إمارة دبي فإن الدخل الناتج عنها يكون خاضعا للضريبة ، حتى ولو كانت الشخصية أو الهيئة المعنوية التي تمارس هذه العمليات ليس لها كيان مادي أو فعلي في دبي .

وإذا كانت الفقرتان الثالثة والسابعة من المادة الثانية تشترطان لخضوع الفرع أو مكان الادارة أو التنظيمات الأخرى التابعة لشخص معنوي موجود خارج دبي لضريبة الدخل في دبي ، أن تتخذ هذه التنظيمات التابعة شكل « مؤسسة دائمة » أي لها وجود مادي أو فعلي في دبي ، فإن هذا الشرط ورد أصلا في اتفاقات منع الازدواج الضريبي ، والهدف منه تحقيق أمرين هما منع الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب ، فهو يعالج حالة الشركات الأجنبية التي تعمل في العديد من دول العالم عن طريق الفروع أو مكاتب الادارة أو الوكالات أو غيرها ، بينما يكون مقرها الرئيسي في الخارج بالنسبة لباقي دول العالم الأخرى التي تمارس فيها نشاطها عن طريق هذه الفروع .

وتطبيقا لذلك فقد ورد بالمادة ٢/٦ من إتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية التي انضمت اليها دولة الامارات العربية المتحدة بالمرسوم الاتحادي رقم ٢٥ لسنة ١٩٧٥م أنه اذا زاول المشروع الكائن في إحدى الدول المتعاقدة (مصر مثلا) نشاطا صناعيا أو تجاريا في الدولة الأخرى (الامارات العربية المتحدة مثلا) عن طريق منشأة دائمة له (في دولة الامارات) ، فإن أرباح المشروع المصري الناتجة من نشاط المنشأة الدائمة في دولة الامارات ،

تخضـع لضريبـة الدولة الكـائنة فيها المنشأة الدائمة ، أي لضريبة دولة الامارات ، وتحدد أرباح هذه المنشأة كما لو كانت أرباحا لمشروع مستقل يزاول نفس النشاط أو نشاطا مماثلا في نفس الظروف أو في ظروف مماثلة ، ويعامل ضريبيا معاملة مستقلة عن المشروع المصري الذي يعد هذا المشروع المستقل منشأة دائمة له .

فالكيان المادي « للمنشأة الدائمة » هو الذي يحسم الخلاف الذي قد يثور بين الدول المختلفة التي تعمل فيها الشركات ذات الفروع المتعددة والتي تعمل في كل منها ، حول أحقية كل دولة من هذه الدول في فرض ضريبتها على الأربـاح التي تحققهـا هذه الشركات وفروعها ، حيث تطبق ضريبة الدولة الكائنة بها تلك المنشأة الدائمة بالنسبة للأرباح الناتجة عن نشاط المنشأة الدائمة ، حتى ولو كان نشاط هذه المنشأة الدائمة يمتد خارج حدود الدولة الكائنة بها ، ما دام هذا النشاط لا يتم ممارسته بواسطة منشأة دائمة أخرى تابعة لهذه المنشأة الدائمة .

وتبدو أهمية فكرة « المنشأة الدائمة » أو الوجود أو الكيان المادي لهذه المنشأة في الدولة المضيفة ، أنها وسيلة لتجنب الازدواج الضريبي الذي قد يحـدث نتيجة قيام دولة الشركة الأم أو المقر الرئيسي التي تتبعها المنشأة الدائمـة بفـرض ضريبتهـا على أرباح هذه الشركة بما فيها أرباح المنشأة الدائمـة التـابعـة ، وكذلك قيام الدولة الكائنة بها المنشأة الدائمة بفرض الضريبة عليها ، فوفقا لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي فإن أرباح الشركة الناتجة عن نشاط المنشأة الدائمة ستخضع فقط لضريبة الدولة الكائنة فيها المنشأة الدائمة ، دون ضريبة الدولة الكائنة بها هذه الشركة الأم .

أيضـا فإن فكـرة « المنشـأة الدائمـة » قد تسـاعد على تجنب التهرب الضريبي ، فقد تدعي الشركة الأم أن الأرباح التي حققتها المنشأة الدائمة في دولة ما كانت نتيجـة قيـام هذه الشركـة بتزويد المنشأة الدائمة بسلع

وبضائع وآلات بالاضافة الى توليها أمور ادارة شئون المنشأة مما ساهم في تحقيق الأرباح ، وبالتالي يجب أن يئول كل أو بعض هذه الأرباح للشركة الأم وبهذه الطريقة لا تتمكن الدولة التي بها المنشأة الدائمة من فرض ضريبتها على هذه الأرباح . وحسما لهذا الموضوع فقد اعتبرت معظم الاتفاقات الضريبية بين الدول المنشأة الدائمة بمثابة منشأة مستقلة عن المركز الرئيسي أو الشركة الأم ، وتضمنت مجموعة من القواعد لكيفية تحديد الأرباح الصافية للمنشأة الدائمة والتي حققتها نتيجة وجودها بالدولة المضيفة ومباشرتها نشاطها فيها وبالتالي خضوعها لضريبة هذه الدولة ، وعدم إدخال هذه الأرباح ضمن أرباح الشركة الأم التي تخضع لضريبة الدولة الأم الكائنة بها هذه الشركة (١) .

ففكرة « المؤسسة الدائمة » إنما هي اسلوب قانوني لعلاج المشاكل الضريبية التي تنتج عن ممارسة الشخص المكلف للتجارة والأعمال داخل وخارج دبي ، فإذا كان الشخص المكلف عبارة عن شركة كائنة خارج دبي ، وتمارس أعمالها في دبي بواسطة « مؤسسة دائمة » خضعت أرباح هذه الشركة المتعلقة بنشاط المؤسسة الدائمة في دبي لضريبة الدخل في دبي وهذا هو ما نصت عليه صراحة المادة ٢/٣ من المرسوم كما سبق أن رأينا .

أما إذا كان الشخص المكلف يقوم بكافة أعماله الخاضعة للضريبة في دبي فلا تثور صعوبة في تطبيق الضريبة على الأرباح الناتجة عن هذه الأعمال حتى لو لم يكن لهذا الشخص المعنوي وجود مادي أو كيان مادي في دبي ، فيكفي أن يمارس هذا الشخص التجارة والأعمال في دبي على وجه الاعتياد ، بغض النظر عما اذا كان للشخص المكلف كيان مادي في دبي من عدمه ، وبغض النظر عن جنسية الشركاء في هذا الشخص المعنوي أو محال إقامتهم ، وفي نفس الوقت فإن ضريبة الدخل في دبي لا تسري على الأرباح التي تولدت عن نشاط تم خارج دبي ، حتى لو كان من حققها مواطن أجنبي يقيم في دبي .

---

(١) راجع في تفصيل قواعد تحديد أرباح الشركات التي تعمل في أكثر من دولة ، مؤلف الأستاذ الدكتور السيد عبد المولى ، الضرائب على الدخل ، القاهرة ١٩٨٣ ، ص ٤٢٤ وما بعدها .

الفصل الثالث

الدخل الخاضع للضريبة

عرفت المادة ٢/٥ من مرسوم ضريبة الدخل في دبي « الدخل الخاضع للضريبة» بأنه «صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء ممارسته تجارة أو أعمالا في دبي بعد اجراء الحسميات المصرح بها في هذا المرسوم .. »

ويتضح لنا من هذا النص أن هناك شروط معينة يجب أن تتوافر حتى نكون بصدد « دخل خاضع للضريبة » ، وهو أن يكون ناتجا في دبي ، وأن يتحقق نتيجة ممارسة الشخص المكلف تجارة أو أعمال في دبي .

ووفقا لهذا النص أيضا فان ما يخضع للضريبة ليس هو الدخل الاجمالي ولكنه الدخل الصافي الذي ينتج بعد اجراء الحسميات المصرح بها في القانون .

فتحديد الدخل الخاضع للضريبة يتطلب منا دراسة ما يأتي :

١ ـ الشروط الواجب توافرها في الدخل الخاضع للضريبة .

٢ ـ الاعفاء من الضريبة .

٣ ـ التكاليف واجبة الخصم .

وسوف نخصص لكل موضوع من هذه الموضوعات مبحثا مستقلا فيما يلي .

المبحث الأول

شروط الدخل الخاضع للضريبة

سبق أن رأينا أن الضريبة تفرض على دخول الأشخاص المعنويين المتحققة من ممارستها تجارة أو أعمال في دبي ، ونصت على ذلك صراحة المادة ٥/٢ من المرسوم ، حيث عرّفت « الدخل الخاضع للضريبة » بأنه صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء ممارسته تجارة أو أعمالا في دبي ... » .

ويتضح لنا من النص السابق أنه يشترط لخضوع دخل ما للضريبة توافر ثلاثة شروط هي :

أولا : أن يحصل على هذا الدخل أحد الأشخاص المعنوية .

ثانيا : أن يتحقق هذا الدخل من جراء ممارسة الشخص المعنوي تجارة أو أعمال في دبي .

ثالثا : أن ينتج هذا الدخل في دبي ، حيث جاء بالنص المشار اليه « ... صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف ... » .

وقد سبق لنا شرح الشرطين الأول والثاني بالفصل السابق مباشرة [1] ، ولذلك فإننا سوف نقتصر على شرح الشرط الثالث فيما يلي :-

شرط تحقق الدخل في دبي :

قبل أن نبدأ بشرح هذا الشرط ، يتعين علينا معرفة المقصود بكلمة « الدخل » بصفة عامة .

---

(١) راجع ما سبق ، ص ٤٤ وما بعدها .

عرّفت المادة ٢ / ٥ « الدخل الخاضع للضريبة » بأنه صافي الدخل الناتج في دبي من جراء ممارسته تجارة أو أعمالا في دبي ... »

وعرّفت المادة ٦ / ٢ عبارة « يمارس تجارة أو أعمالا في دبي » بأنها تشمل ما يلي :

أ - بيع البضائع أو الحقوق التابعة لها في دبي .

ب - إدارة مشاريع صناعية أو تجارية في دبي .

ج - تأجير أية أملاك واقعة في دبي .

د - تقديم الخدمات في دبي .

هـ - إنتاج البترول أو المواد الهيدروكربونية الأخرى في دبي .

غير أنها لا تشمل مجرد شراء البضائع أو الحقوق المتصلة بها في دبي .

معنى ذلك أن صافي الدخل الذي ينتج عن العمليات السابقة يخضع للضريبة ، وهذا يقتضي منا تعريف الدخل من الوجهة الضريبية ، وشرح موجز للعمليات السابقة التي قرر المشرع إخضاع الدخول الصافية الناتجة عن ممارستها للضريبة .

أولاً : تعريف الدخل من الوجهة الضريبية :

هناك تعريف ضيق للدخل الخاضع للضريبة بأنه الايراد الدوري والمتجدد الذي يأتي من مصدر محدد خلال فترة معينة .

وهناك تعريف موسع للدخل بأنه الزيادة التي تحدث في ذمة الشخص المكلف خلال فترة معينة ، وهذا يعني الزيادة في الأصول المكونة لثروة الشخص المكلف ، وبالتالي فهي تشمل الأرباح العادية أي أرباح التشغيل ، والأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أحد الأصول الإنتاجية أو الحصول على تعويض مقابل هلاكه أو فنائه .

وتأخذ معظم التشريعات الضريبية بهذا التعريف الموسع، ومنها مرسوم ضريبة الدخل في دبي ، فكما سوف نرى فيما بعد ، أخضع المشرع الأرباح العادية والأرباح الرأسمالية لهذه الضريبة .

لكن المشرع في دبي أخضـع الدخل الصافي وليس الاجمالي للضريبة ، ويعرف الدخل الإجمالي بأنه الزيادة في الأصول المكونة لثروة الممول والتي يحصل عليها نتيجة استغلاله مصدرا ما من مصادر هذه الثروة . أما الدخل الصـافي فهـو عبارة عن هذه الزيادة ذاتها ، ولكن بعد خصم المبالغ التي إستلزمها إستغلال مصدر الدخل . وهذه التكاليف يتم التفريق بينها وبين إستعمالات الدخل التي يقصد بها تلك الأوجه التي ينفق فيها الممول دخله الصافي ، وهذه الأوجه قد تكون إستهلاكية ، أو إدخارية أو إستثمارية .

والمشرع في دبي أخضـع للضريبة الدخل الصافي ، وهو الذي ينتج بعد خصم تكاليف الدخل من الدخل الصافي .

والدخـل الذي يحصـل عليه الشخص بصفة عامة قد يكون ربحا ، أو راتبا ، أو أجرا ، أو أجرة ... الخ ، ويطلق على الدخول التي يحصل عليها الشخص من ممـارسة التجارة أو الأعمال سواء كانت صناعية أو غيرها ، أرباحا أو ايرادات ، لذلك فاننا في معالجتنا لهذه الضريبة قد نستخدم لفظ الدخل ، أولفظ الربح ، أو الايراد ، ونحن بصدد التعرف على الدخل أو المبلغ الخاضع للضريبة .

ثانيا : العمليات المنتجة للدخل :

وأياً كانت التسمية ، فقد حدد المشرع في المادة ٢ / ٦ عمليات محددة اذا مارسهـا الشخص وحصـل منهـا على دخـل صاف ، خضـع هذا الدخل للضريبة . وهذه العمليات باختصار هي :

١ ـ بيع البضائع أو الحقوق التابعة لها في دبي :

ويقصد بالبيع هنا تكرار البيع ، فإذا قام أحد الأشخاص المعنوية بعملية عارضة حقق خلالها بعض الأرباح من بيع بعض البضائع أو الحقوق التابعة لها في دبي ، فلا تخضع هذه الأرباح للضريبة ، أما إذا كان هذا الشخص يمتهن بيع البضائع ، فيقوم بالشراء من أجل البيع بقصد تحقيق دخل أو ربح نتيجة القيام بهذا النشاط ، خضع الدخل الصافي المتحقق عن ذلك للضريبة .

ولفـظ البضـائع ورد هنا عاما فيشمل جميع أنواع السلع غير المصنفة كالمـواد الخـام والوسيـطة وهي التي تدخـل في إنتاج سلع أخرى كالعدد والآلات ، وتامة الصنع وهي التي تستخدم في الاستهلاك النهائي كالسلع الغذائية والملابس وغيرها .

أما الحقوق التابعة لها فيقصد بها حقوق الملكية الصناعية والتجارية مثل براءة الاختراع والرسوم والنماذج الصناعية والعلامات التجارية والصناعية والاسم والعنوان التجاري .(١)

٢ ـ إدارة مشاريع صناعية أو تجارية في دبي :

ويقصد بذلك تشغيل أية مشروعات صناعية أو تجارية ، ويثور التساؤل هنا عن تعريف المشروعات الصناعية أو التجارية .

يقصد بالمشروعات الصناعية تلك المشروعات التي تقوم بتحويل المواد وتغييرها بهدف إنتاج سلع أو بضائع أيا كان نوعها ، فهي تتولى المواد بالتعديل أو التغيير ، أو التحويل ، مثل مشروعات إستغلال الثروات الأرضية كالمناجم وحقول النفط ، والمصانع والورش وغيرها .

أما المشروعات التجارية ، فهي التي تمارس الأعمال التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري لدولة من الدول .

وفي هذا الصدد يفرق بين الأعمال التجارية بطبيعتها والأعمال التجارية بالتبعية والأعمال التجارية المختلطة ، وسوف نقوم بسرد سريع لهذه الأعمال التي ورد النص عليها في مشروع قانون التجارة لدولة الامارات العربية المتحدة فيما يلي :

أ ـ الأعمال التجارية بطبيعتها :

وهي الأعمال التي يتوافر بالنسبة لها عنصر التداول أو المضاربة ، أو تلك التي يتم ممارستها من خلال مشروع منظم وهي التي يطلق عليها المقاولات التجارية (٢) .

(أ أ) ـ الأعمال التي يتوافر بالنسبة لها عنصر التداول والمضاربة :

وهذه الأعمال يطلق عليها الأعمال التجارية المطلقة أو المنفردة ، حيث أنها تعتبر أعمالا تجارية بصرف النظر عن صفة القائم بها ، أي سواء كان تاجرا أم غير تاجر وحتى لو باشرها الشخص مرة واحدة ولو بصفة عارضة ، أي ولو لم يباشرها الشخص على وجه الاحتراف .(٣)

---

(١) راجع في تفصيل ذلك د . فايز نعيم رضوان ، المرجع السابق ، ص ٣٢٣ وما بعدها .
(٢) المرجع السابق ، ص ٩٥ .
(٣) المرجع السابق ، ص ٩٧ .

وقد عددت المادة الخامسة من مشروع التجارة الاتحادي مجموعة من الأعمال التي تعد تجارية ولو لم تزاول على وجه الاحتراف ، وهذا التعداد ورد في المشروع على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر ، وهي :(١)

أ ـ شراء السلع وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية بقصد بيعها بربح ، سواء أبيعت بحالتها أو بعد تحويلها أو صنعها .

ب ـ شراء السلع وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية بقصد تأجيرها أو استئجار هذه السلع بقصد تأجيرها من الباطن .

ج ـ البيع أو التأجير من الباطن للسلع والمنقولات المشتراة أو المستأجرة تتم على الوجه المبين فيما تقدم .

د ـ عمليات المصارف والصيارفة وسوق البورصة .

هـ ـ الكمبيالات أيا كان أولو الشأن فيها .

و ـ السندات لأمر متى كان من امضاها أو ختم عليها تاجرا ، فإذا كان غير تاجر وجب لاعتبارها عملا تجاريا أن يكون تحريرها مترتبا على عمل تجاري .

ز ـ الشيكات متى كان تحريرها مترتبا على عمل تجاري سواء كان صاحبها تاجرا أم غير تاجر .

ح ـ السمسرة .

ط ـ جميع الأعمال المتعلقة بالملاحة البحرية والجوية ويدخل في ذلك :

١ ـ انشاء السفن والطائرات أو بيعها أو شراؤها أو ايجارها أو استئجارها أو اصلاحها أو صيانتها والرسائل البحرية المتعلقة بالتجارة .

٢ ـ بيع أو شراء مهمات أو أدوات أو مواد السفن أو الطائرات أو تموينها .

٣ ـ أعمال الشحن والتفريغ .

٤ ـ القروض البحرية .

٥ ـ استخدام الربابنة والملاحين .

---

(١) راجع شرح وتفصيل هذه العمليات ، د. فايز نعيم رضوان ، المرجع السابق ، ص ٩٨ وما بعدها.

(ب ب) المقـــاولات التجـــارية :

وهــذه تشمــل الأعمال التي تعد تجارية بطبيعتها ، ولكن تكتسب هذه الصفة اذا مارسها الشخص المكلف على سبيل الاحتراف ومن خلال مشروع منظم يقوم باستخدام رأس المال والعمل ، أي استخدام بعض العمال مقابل أجر في إنتاج سلعة أو خدمة معينة يتم بيعها للجمهور بهدف تحقيق الربح .

وقــد عددت المــادة الســادســة من مشروع التجارة الاتحادي عمليات المقاولات التجارية التي تعد بمثابة مشروعات تجارية فيما يلي :

- مقــاولات التــوريد : مثل توريد المواد الخام للمصانع أو توريد الغاز والكهرباء للمنازل .
- شراء وبيع الأراضي أو العقارات بقصد الربح .
- الحســاب الجــاري : ويقصد به وفقا للمادة ٣٦٨ من مشروع قانون التجارة الاتحادي ذلك العقد الذي يلتزم بمقتضاه شخصان بتحويل الحقوق والديــون الناشئة عن علاقتهما المتبادلة الى قيود في الحساب تتقاصى فيما بينهما بحيث يكون الرصيد النهائي عند اقفال الحساب وحده دينا مستحق الأداء (١) .
- النقل البري والبحري والجوي ، بشرط أن يكون مزاولة النشاط على وجه الاحتراف .
- التــأمين بأنواعه المختلفة ، مثل التأمين على الأشخاص والأشياء ، والتأمين البري والبحري والجوي وغير ذلك من أشكال التأمين .
- الوكــالة بالعمولة : ويقصد بها وفقا للمادة ٢٢٤ من مشروع قانون التجــارة الاتحــادي « أنها عقد يتعهد بمقتضاه الوكيل بأن يجري بإسمه تصرفا قانونيا لحساب الموكل » ، ويدخل في ذلك الوكالات التجارية المختلفة .
- مقاولات انشاء المباني : « وهي مقاولات بناء العقارات أو ترميمها أو هدمها أو تعديلها ، متى تعهد المقاول بتقديم مواد البناء أو توريد العمال » ، إذا زاولها الشخص على سبيل الاحتراف .
- مقاولة إستخراج مواد الثروة الطبيعية كالمناجم والمحاجر والملاحات ومنابع النفط وغيرها .

---

(١) المرجع السابق ، ص ١٤٤ .

— مقـاولات السيـاحـة والسفـريـات والتصـديـر والاستيراد ومكاتب الأستخدام ، وتتم هذه المقاولات عن طريق مكاتب تجارية تستخدم بعض الأشخاص في أدارتها وتنظيمها .

— مقاولة محال البيع بالمزاد العلني .

— أعمال الفنادق والمطاعم ودور السينما والملاعب والملاهي .

— أعمال توزيع المياه والكهرباء والغاز .

— مقاولة الطباعة والنشر والتصوير .

— مقـاولة الصنـاعـة وهي التي تتولى تحويل المواد الأولية أو نصف المصنوعة الى سلع تكون صالحة للاستخدام المباشر وهي التي يطلق عليها السلع النهائية ، أو يمكن إستخدامها في انتاج سلع أخرى وهي التي تسمى بالسلع الوسيطة مثل العدد والآلات وغيرها .

ب ـ الأعمال التجارية بالتبعية :

ويقصد بها تلك الأعمال المدنية التي تكتسب الصفة التجارية إما لأن من قام بهـا هو مشروع تجاري وهي المعروفة بالتبعية الشخصية ، وإما لأنها تسهل أو ترتبط بأعمال تجارية أصيلة وهذه تعرف بالتبعية الموضوعية . (١)

ومن أمثلتهـا عقـد شراء وبيـع المحـال التجـاريـة ، والعقـود المتعلقة بالعقارات ، ويلاحظ أن هذه الأعمال لا يتم ممارستها على وجه الاستقلال ولكن يجب أن يمـارسهـا الشخص المعنـوي الذي يبـاشر احدى الأعمال التجارية السابق الاشارة اليها ، أو أن هذه الأعمال ترتبط بالأعمال التجارية التي يباشرها هذا الشخص المعنوي ، كما لو قام هذا الشخص باستئجار بعض العقارات ليزاول فيها نشاطه فعملية الاستئجار هذه تعتبر عملا مدنيا في الأصل ، لكنها إعتبرت عملا تجاريا بالتبعية .

---

(١) راجع في تفصيل ذلك د. فايز نعيم رضوان ، المرجع السابق ، ص ١٧٥ وما بعدها .

ج ـ الأعمال التجارية المختلطة :

وهي الأعمال التي تكون تجارية بالنسبة لأحد أطرافها ، ومدنية بالنسبة للطرف الآخر .

وهذه الأعمال لا تعتبر طائفة مستقلة عن الأعمال التجارية ، ولكنها تعتبر أعمالا تجارية أصلية أو بالتبعية بالنسبة للتاجر ، وهي بذاتها تعتبر مدنية بالنسبة للمتعامل معه من المدنيين ، مثال ذلك شراء التاجر قطعة أرض من أحد الأشخاص ، فهذه العملية تعد تجارية بالنسبة للتاجر المشتري ومدنية بالنسبة للبائع ، ولذلك فهي من الأعمال المختلطة . (١)

نخلص مما تقدم أن الدخل الذي يحققه الشخص المعنوي من إدارة مشاريع تجارية وصناعية في دبي يخضع للضريبة ، ولتحديد ماهية المشروع التجاري أو الصناعي فانه يرجع في ذلك الى المعايير التي وردت في مشروع قانون التجارة الاتحادي والتي سبق لنا عرضها بايجاز ، مع الوضع في الاعتبار أن ممارسة المشروع التجاري للأعمال التجارية بالتبعية أو المختلطة ليست هي الفيصل في تحديد ماهية المشروع ، ولكن المعيار في ذلك هو ما إذا كان المشروع يمارس الأعمال التجارية بطبيعتها والتي سردناها تفصيلا فيما قبل ، وان النوعين الآخرين من الأعمال أضفيت عليها صفة الأعمال التجارية لأن من يباشرها هو تاجر أو مشروع تجاري .

٣ ـ تأجير أية أملاك واقعة في دبي :

فالأرباح الصافية الناتجة عن تأجير أية أملاك كالبنايات السكنية ، أو المحلات التجارية أو الصناعية أو الآلات الميكانيكية أو الكهربائية أو

(١) د. فايز رضوان ، المرجع السابق ، رقم ١٤٥ ، ص ١٩١ .

الالكترونية ، والورش ، والأدوات ، والفنادق والاستوديوهات ودور السينما والمسارح سواء كانت مؤثثة أم خالية ، تخضع للضريبة .

واذا شمل التأجير عناصر المحل المادية ، والمعنوية ، مثل اسم المحل أو اسم الشهرة خضع الدخل الصافي الناتج عن ذلك للضريبة .

ويشترط أن تكون هذه الأملاك واقعة في دبي ، فإذا كان الشخص المكلف مقيما في دبي ، ويمارس تجارة أو أعمالا بها ، وكانت الأملاك التي يقوم بتأجيرها تقع خارج دبي ، فلا تسري الضريبة على الدخول المحققة من هذه العمليات .

٤ ـ تقديم الخدمات في دبي :

الخدمات عبارة عن أعمال وأوجه نشاط مختلفة ، وهي ليست مادية أي لها كيان مادي محسوس ، وإنما هي مجرد منافع يحصل عليها الشخص من الآخرين . ومثالها خدمات النقل الجوي أو البحري أو البري ، وخدمات التعليم والصحة ، وخدمات الاتصالات والخدمات الثقافية وخدمات التسلية كالمسارح والملاهي .

فإذا قام الشخص المعنوي ،ك شركة مثلا ، بتقديم بعض هذه الخدمات للأفراد في دبي أي ببيعها لهم وحصل على دخل صاف نتيجة لذلك حضع هذا الدخل للضريبة . مثال ذلك شركات الطيران ، وشركات النقل البري والبواخر ، وشركات التأمين والبنوك التي تقدم الخدمات المصرفية ، وغيرها من الشركات والمشروعات التي تقدم خدماتها في دبي .

وقد سبق لنا أن رأينا أن مثل هذه العمليات تعتبر من العمليات التجارية وفقا لمشروع قانون التجارة الاتحادي ، وبالتالي فإنها من الممكن أن تندرج أيضا تحت البند الخاص بإدارة أو تشغيل مشاريع تجارية أو صناعية .

٥ ـ إنتاج البترول أو المواد الهيدروكربونية الأخرى في دبي :

فإذا تخصص الشخص المعنوي ، كالشركة أو المشروع ، في إنتاج النفط عن طريق إستغلال حقول النفط الموجودة في دبي ، أو نقله أو بيعه أو شحنه أو تصديره هو أو مشتقاته من المواد الهيدروكربونية ، خضع دخله الصافي المتحقق عن ذلك للضريبة .

وفي نهاية المادة ٦ / ٢ تم النص على عدم اعتبار مجرد شراء البضائع أو الحقوق المتصلة بها في دبي من قبيل ممارسة التجارة أو الأعمال التي تخضع للضريبة .

والمقصود بهذا النص أن مجرد الشراء ، ليس بقصد البيع ، أو بقصد الاستغلال عن طريق التأجير أو التصنيع ، لا يعتبر من العمليات التي تخضع أرباحها للضريبة . وعلة ذلك أن المشرع أراد أن يقصر الضريبة فقط على التجارة أو الأعمال التي تتم بقصد تحقيق الأرباح . فمجرد شراء البضائع أو الحقوق المتصلة بها في دبي للاستهلاك مثلا ، أو لتوزيعها بالمجان على الأفراد ، أو استخدامها في عمليات خيرية ليس كمن يقوم بشراء البضائع بقصد بيعها ، أو تأجيرها أو تصنيعها أو إستخدامها في تقديم خدمات ثم بيعها للأفراد ، كل ذلك بهدف الحصول على أرباح من جراء ممارسة هذه الأعمال .

ونخرج من ذلك أن هناك شروط عامة يجب أن تتوافر في العمليات التي وردت في المادة ٦ / ٢ حتى تخضع الدخول الصافية المتحققة عنها للضريبة . وهي :

١ ــ أن يكون الهدف من ممارسة النشاط هو الحصول على أرباح ، ولذلك فإن دخول الجمعيات الخيرية والاتحادات الاجتماعية التي لا تهدف الى تحقيق ربح ولكن خدمة أعضائها فقط ، لا تخضع للضريبة .

٢ ــ أن يمارس الشخص المعنوي نشاطه على سبيل التكرار أو الاحتراف ، ويكفي أن يكون الغرض من تكوين الشخص المعنوي هو إحتراف أو تكرار النشاط حتى لو لم يتم ذلك بالفعل ، كمن قام بإنشاء مشروع صناعي ولم يستطع تشغيله ، ثم إضطر الى التصرف فيه بالبيع وحصل من وراء ذلك على أرباح ، فإن هذا الربح يخضع للضريبة .

ثالثا : أن ينتج الدخل في دبي :

بالاضافة الى الشرطين السابقين تطلب المرسوم في المادة ٢ / ٥ عند تعريفه « الدخل الخاضع للضريبة » أن يكون صافي الدخل الخاضع للضريبة ناتجا في دبي .

فلم يكتف المرسوم بأن يكون الدخل ناتجا عن ممارسة التجارة والعمل في دبي ، بل إشترط أيضا أن يكون هذا الدخل ناتجا في دبي . ومعنى هذا الشرط أن يكـون صافي الدخـل الذي حققه الشخص المكلف قد نتج في دبي عن ممـارسـة تجارة أو أعمال في دبي ، فالدخل الذي يحققه الشخص المكلف خارج دبي لا يخضع بناء على ذلك لضريبة حتى ولو كان هذا الدخل ناتجا عن ممارسته للتجارة والأعمال في دبي .

فوفقا لهذا الشرط إذا كانت هناك شركة تمارس تجارة أو أعمالا في دبي ، وامتـد نشاطها خارج دبي ، للعمل في الشارقة أو أبو ظبي مثلا ، وحققت نتيجة لذلك أرباحا معينة ، فإن هذه الأرباح لا تخضع للضريبة لأنها لم تنتج في دبي ، والقانون يعرف الدخل الخاضع للضريبة بأنه صافي الدخل « الناتج في دبي » . فالعبرة هنا بالمكان الذي تنشأ فيه الأرباح ، فإذا نشأت الأرباح في دبي عن ممارسة التجارة أو الأعمال خضعت لضريبة دبي ، أما إذا نشأت الأرباح خارج دبي حتى ولو كانت من جراء ممارسة تجارة أو أعمال في دبي فلا تخضع لضريبة دبي .

وهنا يثور تساؤل ، اذا كان الشخص المعنوي يمارس التجارة أو الأعمال في دبي ، ولكن كانت الصفقـات أو العمليـات تتم خارج دبي في الامارات الأخرى مثلا ، فإن الأرباح في هذه الحالة تكون قد نشأت أو نتجت خارج دبي ، ووفقا للنص الحرفي للمادة ٢ / ٥ فإن هذه الأرباح لا تكون خاضعة لضريبة الدخل في دبي ، وعلى سبيل المثال اذا كانت هناك شركات مقاولات مقرها دبي ، وكانت تقوم بعمليات في الامارات الأخرى وكانت تحقق معظم [illegible] من هذه العمليات الخارجية ، فإنه وفقا للنص المشار اليه لا تخضع هذه الأرباح للضريبة لأنها لم تنشأ ولم تنتج في دبي ، وإنما خارج دبي .

ونحن نرى أن هذا الشرط قد يكون سببا في عدم خضوع أرباح العديد من الشركات والمشروعات التي تمارس التجارة والأعمال في دبي للضريبة ، رغم وجود كيان مادي لها في دبي ، مثل المقر الرئيسي أو مركز الادارة ، إذا كانت العمليات أو الصفقات التجارية تتم خارج دبي ، وهذا يمثل الوضع بالنسبة لمعظم المشروعات التي تعمل في مجال التجارة والأعمال ، بحيث أنه لا يتصور في ظل هذا الشرط عدم خضوع أية مشروعات مقامة في دبي للضريبة سوى تلك التي تقتصر صفقاتها التجارية أو العمليات التي تقوم بها داخل حدود دبي .

ومثـل هذا الشرط يجعـل الضريبـة عديمة الجدوى ، لأن الأرباح التي يتصور توافر الشروط الثلاثة السابق ذكرها بالنسبة لها ، وخاصة هذا الشرط الأخير سوف تكون قليلة وقد تكون معدومة .

بالإضافة الى ذلك فإن هذا الشرط قد يكون سببا في لجوء المشروعات المقامة في دبي الى تجنب الضريبـة عن طريق عقـد صفقـاتها التجارية أو القيام بعمليـاتها خارج دبي ، ناهيك عما يحدثه ذلك من حرمان دبي من النتائج الاقتصـاديـة الإيجابية التي تترتب على تنفيذ هذه الصفقات أو العمليات داخل دبي وليس خارجها .

وقد يبدو أن العلة التي من أجلها تطلب المشرع أن يكون الدخل ناتجا في دبي حتى يخضع للضريبة في دبي هو أن واضعي المرسوم قد أرادوا من ذلك تجنب خضوع الدخل للعديد من الضرائب إذا ما قامت كل إمارة من إمارات الدولة بفـرض ضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يعملون في أكثر من إمارة من إمارات الدولة ، خاصة عند اختلاف الأساس الذي يؤخذ به في فرض الضريبة . وأيضا منع التهرب من دفعها عن طريق قيام الممول بتغيير محل إقامته بصفة دائمة ، لأن مصادر الدخل لا تتحدد بحدود محلية ضيقة فيستطيع الممول أن يعمل في اي جزء أو إمارة من إمارات الدولة ويحصل من عمله على الأرباح التي يسعى الى تحقيقها .

وإذا سلمنـا بهـذا المنطق ، فإنه يشترط لتجنب الازدواج الضريبي أو التهرب الضريبي الذي قد ينشأ في حالة قيام كل إمارة من إمارات الدولة بفرض ضرائب على الدخول أن يتم توحيد الأساس الذي يؤخذ به في فرض الضريبة . بمعنى أن يكون أساس فرض الضريبة أحد الأمور التالية :

— منشـأ الربـح .
— الكيان أو الوجود المادي للمنشأة أو موطن الشخص الطبيعي .
— مكان العمل أي ممارسة النشاط .

فإذا كان أساس فرض الضريبة في كل إمارة من إمارات الدولة هو مكان نشوء الربح ، كما هو الوضع حاليا بالنسبة لمرسوم ضريبة الدخل في دبي ، فإن الممول سوف يخضع لضريبة واحدة هي ضريبة الإمارة التي نشأت أو نتجت فيهـا أرباحه ، ولن تخضع هذه الأرباح للضرائب التي قد تفرضها الإمارات الأخرى حتى ولو كان الشخص المكلف مقيما بها أو له وجود بها لأن أرباحه لم تنشأ بها ، ومكان نشوء الربح هو المعول عليه في فرض الضريبة .

ويمكن تحقق نفس النتيجـة إذا أخـذت جميـع الامارات بمبدأ فرض الضريبة على أساس مكان ممارسة التجارة أو الأعمال ، أو على أساس مكان وجود المحل أو الكيان المادي للشخص المكلف .

أما إذا أخذت إحدى الإمارات بمبدأ نشوء الربح مثلا ، بينما تأخذ إحدى الامارات الأخرى بمبدأ المحل أو الكيان المادي للشخص المكلف ، فهنا قد يحـدث ازدواج ضريبي ، إذا كان الشخص المعنـوي الذي حقق ربحا في الامارة الأولى له مكان مادي أو محل بالإمارة الثانية ، فالأولى سوف تفرض الضريبة على الأرباح التي تحققت بها ، بينما ستفرض الثانية الضريبة على نفس الأربـاح التي حققها الشخص المعنوي الذي يقيم بها، لأن كل شخص يقيم بها يخضع لضريبتها بغض النظر عن المكان الذي حصل منه على أرباحه .

وفي حالة ما اذا كان أسـاس الضريبة واحدا في جميع امارات الدولة ، فيجب أن يكـون السعـر واحـدا ايضا ، وإلا اتجه الأفراد بأنشطتهم الى الامارات التي لا تفرض ضريبة ، أو تفرض ضريبة بأسعار أقل من الامارات الأخـرى مما يعود بالضرر على الامارات ذات الضرائب المرتفعة نسبيا عن باقي الامارات .

فإذا أخذت جميع الامارات بمبدأ مكان نشوء أو تحقق الربح وهو المنصوص عليه في مرسوم ضريبة الدخل بدبي ، فإن هذا المبدأ سوف يساهم في حل مشكلة الازدواج الضريبي ، بشرط أن يكون سعر الضريبة واحدا بها ، وإلا لجأت الشركات التي مقرها الرئيسي في إمارة معينة مثل إمارة دبي إلى ممارسة أعمـالها أو عقد صفقاتها التجارية في إمارة أخرى مثل إمارة الشارقة إذا كانت أسعار الضرائب في دبي أعلى منها في الشارقة ، وسوف يؤثر ذلك بالسلب على نشـاط التجـارة والأعمـال بدبي بالاضـافـة الى حرمانها من حصيلة الضريبة ، لأن الأرباح لم تنتج بها .

وفي مجال تحديد الاختصاص الضريبي بالنسبة للمشروعات التي تعمل في أكثر من إمارة من إمارات الدولة ، فإن الراجح أن الامارة التي تختص بفـرض الضريبة هي تلك التي يقع فيها المركز الرئيسي للشركة أو المشروع وليس محـل إقـامة مالكيها أو المساهمين فيها ، أو مكان ممارسة نشاطها التجاري أو الصناعي أو مكان نشوء الربح (١) .

وكما سبق أن رأينا فإن الاتفاقيات التي تعقد بين الدول لتجنب الازدواج الضريبي بالنسبـة للشركـات التي تعمـل في العـديد من الدول تبنت مبدأ « المنشـأة الدائمـة » حيث تختص الدولة الكائنة بها هذه المنشأة بفرض الضريبـة على الأربـاح الناتجة من نشاط هذه المنشأة حتى لو كانت هذه المنشأة الدائمة تمارس أعمالا في مناطق أخرى ، بشرط ألا تكون ممارسة هذه الأعمـال عن طريق منشأة دائمة أخرى ، أي أن المبدأ الراجح في تحديد الاختصـاص الضريبي هو مبـدأ « المقر الرئيسي » أو « المنشأة الدائمة » بغض النظر عن مكان ممارسة النشاط أو نشوء الأرباح .

وتثور مشكلة الاختصاص الضريبي دائما في الدول ذات النظم الاتحادية مثل ألمانيا الاتحادية ، والولايات المتحدة الأمريكية ، وبالمثل دولة الامارات العـربيـة المتحدة ، وذلك بالنسبة للمجموعات والشركات التي تحصل على أرباحها من أكثر من إقليم محلي أو مقاطعة أو إمارة ، وقد وجدت الولايات

---

(١) قارن: د. محمد محمد بدران: نظم التمويل المحلي في النظرية والتطبيق، القاهرة ، ١٩٨٤، ص ١٧٦ .

المتحدة الأمريكية صيغة لتحديد اختصاص كل إقليم محلي ، بحيث يؤخذ في الاعتبار عند قيام كل ولاية بفرض ضريبتها على هذه الأرباح ، حجم إيراد المبيعات في كل ولاية ، وحجم المرتبات التي تصرف في نطاقه ، وقيمة الممتلكات التابعة للشركة أو المشروع فيها . (١)

وبصفة عامة فإن مشكلة تحديد الاختصاص الضريبي في الدول الاتحادية هي من المشكلات المعقدة اتي لا يمكن حلها بالاستناد الى نص أو قاعدة أو مبدأ واحد يتضمنه التشريع الضريبي في الدولة ، ولكنه يحتاج الى تنظيم كامل يتم الاتفاق عليه فيما بين الجميع ، الحكومة الإتحادية وحكومات الولايات .

والخلاصة أنه وفقا للنص الحالي في مرسوم ضريبة الدخل في دبي ، فإن الدخل الخاضع للضريبة في دبي هو عبارة عن صافي الدخل الناتج في دبي ، لشخص مكلف من جراء ممارسته تجارة أو أعمالا في دبي ، بعد اجراء الحسميات المصرح بها في هذا المرسوم .

وكما سبق لنا القول فإن اشتراط تحقق الدخل في دبي ، سوف يضيق من نطاق الضريبة ، ونحن نعتقد أن التطبيق الحالي للضريبة يقتصر على إشتراط ممارسة التجارة أو الأعمال في دبي ، بغض النظر عما اذا كان الربح قد نتج في دبي من عدمه ، وان اشتراط أن يكون الربح ناتجا في دبي لن يكون له تطبيق فعلي الا اذا طبقت الامارات الأخرى شرطا مماثلا بالنسبة لتحديد الدخل الخاضع للضرائب التيب تفرضها .

---

(١) قارن : د. محمد محمد بدران ، المرجع السابق ، ص ١٧٦ .

الفصل الرابع

الاعفاء من الضريبة

لم ينص المرسوم على إعفاءات محددة يمكن أن يتمتع بها الشخص المكلف . والمقصود بالاعفاء من الضريبة ، أن الشخص المكلف تتوافر في حقه كافة الشروط التي توجب عليه سداد الضريبة للدولة ، ورغم ذلك ينص المشرع على اعفائه من سدادها وذلك بغية تحقيق أهداف معينة ، مثل تلافي الازدواج الضريبي ، أو تشجيع قيام نوع معين من الشركات أو الأنشطة الاقتصادية التي تحتاجها الدولة وترى أنها ضرورية للمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية كالشركات المساهمة التي يمكنها تجميع المدخرات الصغيرة وتكوين رءوس أموال كبيرة يمكن إستخدامها في إنشاء المشروعات الحيوية كمشروعات الحديد والصلب والبتروكيماويات وغيرها ، وكذلك تشجيع النشاط الزراعي الذي يقوم على الزراعة واستصلاح الأراضي ، فالمشروع في العديد من الدول يمنح مثل هذه الشركات إعفاءات قد تكون دائمة ، ولكنها غالبا ما تكون مؤقتة من الضريبة لتشجيعها هي وغيرها على ممارسة الأنشطة التي يرى أنها تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة معدلات النمو .

وبملاحظة أن الأشخاص الطبيعيين لا يخضعون لهذه الضريبة ، أي يمكن القول بأنهم معفون منها ، فإنه باستعراض نصوص المرسوم يمكن القول أيضا بوجود الاعفاءات التالية من ضريبة الدخل في دبي ، وهي :

١ ـ ورد بالقسم الثاني من المرسوم نص عام يفهم منه توافر إمكانية الإعفاء من الضريبة في حالات معينة ، إلا أن النص لم يتضمن تحديد السلطة التي تملك منح الإعفاء ، أو حدود الإعفاء ، هل هو إعفاء مؤقت أم دائم ، أو الأنشطة التي يمكن أن تتمتع بالإعفاء ، والحالات التي يجوز فيها منح هذا الإعفاء من الضريبة على الدخل .

فقد جاء النص في القسم الثاني من المرسوم على أنه « في الحالة التي يعفى فيها أي شخص من الضريبة المقررة في القسم الأول من هذا المرسوم (أي الضريبة على دخل الشخص المعنوي) ، واقتضاء الوثيقة المانحة لذلك

الإعفاء منه أن يدفع الى الحاكم نسبة مئوية من صافي الدخل أو الربح ، فإن مثل تلك الدفعة أو الدفعات تشكل الضرائب المستحق دفعها كبديل عن ضريبة الدخل المفروضة في القسم الأول من هذا المرسوم » .

ويتضح لنا من النص السابق ، أن أحكام الاعفاء من الضريبة كما وردت في المرسوم يمكن إجمالها فيما يلي :

— أن المرسوم لم ينص على السلطة التي يجوز لها منح الاعفاء من ضريبة الدخل ، ولذلك فإننا نرى أن السلطة التي أصدرت المرسوم وفرضت الضريبة هي التي تملك الاعفاء منها ، وبالتالي فإن سمو حاكم دبي أو من يفوضه في ذلك هو الذي يملك إصدار التشريعات أو المراسيم التي تتضمن أحكام الاعفاء من هذه الضريبة .

وتطبيقا لذلك فقد صدر مثلا أمر إعفاء من ضريبة الدخل المقررة بالقسم الأول من مرسوم ضريبة الدخل في دبي لبنك الشرق الأوسط المحدود اعتبارا من تاريخ تأسيسه في ٤/١٠/١٩٧٥م وذلك بمقتضى الأمر الصادر من سمو حاكم دبي في ٢٠/٦/١٩٧٩م (١).

ويلاحظ أن هذا الاعفاء يسري بأثر رجعي ، فقد صدر في يونيو ٧٩ الا انه طبق إعتبارا من اكتوبر ١٩٧٥م وفقا لصريح النص .

كما أنه لا يشمل الضريبة المفروضة بمقتضى القسم الثاني من المرسوم ، وبالتالي يجوز إلزام البنك بدفع نسبة معينة من صافي الدخل لحكومة دبي ، إلا ان إلزام البنك بذلك يتطلب ايضا صدور أمر مماثل من سمو الحاكم ، وهو ما سنراه في البند التالي مباشرة .

— ان الاعفاء من الضريبة قد يكون كليا ، أي دون أن يطلب من الشخص المستفيد سداد مبلغ معين للحكومة بدلا عن الضريبة ، وقد يكون جزئيا عندما تتضمن الوثيقة المانحة للاعفاء من الشخص المستفيد أن يدفع

---

(١) جريدة دبي الرسمية ، العدد ١٢٩ ، اكتوبر ١٩٧٩م ، ص ٣٣ .

الى حكومة دبي نسبة مئوية من صافي الدخل أو الربح الذي حققه ، وفي هذه الحالة فإن ما دفعه الشخص يشكل الضريبة المستحق عليه دفعها كبديل عن الضريبة التي كان يجب عليه دفعها بموجب أحكام هذا المرسوم ، لولا هذا الاعفاء الذي حصل عليه .

ونحن نرى أن الشخص الذي يحصل على اعفاء من الضريبة ، ويلتزم بسداد نسبة مئوية من دخله أو ربحه تعتبر بديلا عن الضريبة التي كان يجب عليه دفعها ، فإن هذه النسبة المئوية سوف تكون حتما أقل في قيمتها من قيمة الضريبة المقررة وفقا لأحكام القسم الأول من المرسوم ، وإلا ما كان يمكن أن يطلق على هذا الدفع تسمية اعفاء ، فهو يمثل ـ في رأينا ـ نوع من الاعفاء الجزئي من الضريبة ، والقول بغير ذلك يجعل هذا الاعفاء مجرد نص شكلي يكون فارغا من أي جوهر أو مضمون .

٢ ـ الشخص المكلف الذي يقل صافي دخله السنوي عن مليون درهم سنويا عدا هؤلاء العاملين في مجال انتاج النفط ، فإنهم يخضعون للضريبة أيا كانت قيمة دخولهم الصافية (م٢/(٥) من المرسوم) .

٣ ـ الأشخاص المعنوية التي تقوم بانتاج سلع وخدمات وتبيعها للأفراد بسعر التكلفة ، أي أنها لا ترمي الى تحقيق ربح ، كما لو كانت تهدف الى تحقيق أغراض اجتماعية وثقافية مثلا ، كالنوادي الرياضية والاجتماعية .

٤ ـ الأرباح التي تعفى من الضريبة بمقتضى اتفاقات ضريبية بين الدول المختلفة .

٥ ـ الاعفاءات التي يصدر بها أمر من سمو الحاكم أو من يفوضه في ذلك ، مثال ذلك الاعفاء السابق الاشارة اليه الممنوح لبنك الشرق الأوسط المحدود اعتبارا من ٤/١٠/١٩٧٥م .

ونحن نرى ضرورة صدور تنظيم تشريعي يتضمن أحكام الاعفاءات بصفة عامة من حيث شروطها وأنواعها ، بل والهدف منها ، والجهة أو السلطة التي تملك منح هذه الاعفاءات ، لأن هذا التنظيم كفيل بالمساهمة في تحقيق أهداف معينة كالتي سبق لنا أن أشرنا اليها في بداية هذا المبحث عندما يعرف الممول مسبقا كل هذه الأمور .

الفصل الخامس

التكاليف واجبة الخصم

لم يعتن المشرع بتعريف التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الاجمالية ، لكن اكتفي بذكر البعض منها على سبيل المثال ، غير أنه يمكن لنا من خلال الأمثلة التي وردت بالمادة ٤ من المرسوم ، ومتابعة ما جرى عليه العمل في ميادين التجارة والأعمال أن نستخلص شروطا ثلاثة لا بد من توافرها لإعتبار مصروفات المنشأة أو المشروع بمثابة تكاليف واجبة الخصم من الدخل الإجمالي وقبل فرض الضريبة .

أولاً : الشروط الواجب توافرها في التكاليف :

١ ـ أن تكون مرتبطة بنشاط المشروع .

فيجب ألا يكون الهدف منها خدمة المصالح الشخصية لأصحاب المشروع . وبالنسبة للنفقات أو المصروفات المشتركة التي تهدف في جانب منها لخدمة نشاط المشروع وفي الجانب الآخر لخدمة الأغراض الشخصية لأصحابه ، فإنه لا يسمح بخصم سوى ذلك الجزء من النفقة الذي يعادل الجانب الأول فقط ، مثال ذلك السيارة التي قد يستخدمها أحد العاملين بالمشروع لأغراضه الشخصية ، ولخدمة المشروع في نفس الوقت ، فإن ذلك الجزء من ثمن السيارة الذي يقابل إستخدامها في خدمة أغراض المشروع ، هو الذي يعتبر من التكاليف واجبة الخصم من الربح الإجمالي .

٢ ـ أن تكون من قبيل نفقات الاستغلال العادية وليست الرأسمالية :ـ

فالمصروفات الرأسمالية مثل شراء عدد وآلات انتاجية تهدف بصفة عامة الى زيادة الطاقة الانتاجية للمشروع ككل ، ومن ثم فإنه من المنطقي ألا تخصم دفعة واحدة في سنة انفاقها ، فيجب أن تقسم على السنوات التي تحقق خلالها نفعا للمشروع ، بحيث يخصم من الأرباح الإجمالية لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل قسط إستهلاك محدد .

أما نفقات الاستغلال العادية فهي التي تسمى بالنفقات الجارية أو برأس المال العامل أو المتداول ، وهي التي يتم إنفاقها بصفة اعتيادية مثل نفقات شراء المواد الخام ، وأجور العمال ، ومبالغ التأمينات ، والوقود ... الخ . وهذه النفقات يتم خصمها في سنة إنفاقها لأنها نفقات جارية وعادية تتكرر بصفة عادية ومنتظمة . ويلاحظ في هذا الصدد أن نفقات الصيانة لا تعتبر من النفقات الرأسمالية وإنما من نفقات الإستغلال العادية لأنها تهدف الى المحافظة على القوى الانتاجية وليس لزيادتها وتنميتها .

٣ ـ أن تكون حقيقية وليست إحتمالية :

فالنفقات التي تحققت فعلا هي التي يسمح بخصمها ، وعلى ذلك فإنه يسمح للمشروع مثلا بخصم جانب من أرباحه لتغطية خسارة أصيب بها فعلا في السنة السابقة ، لكن لا يسمح له بإجراء هذا الخصم لمجرد مواجهة خسائر محتملة .

غير أن ذلك لا يعني ضرورة أن تكون النفقة مشروعة أو أن تكون قد دفعت فعلا أو أن تكون ثابتة بمستند خاص ، فمن المتفق عليه أن المصروفات يمكن خصمها باعتبارها تكاليف حتى ولو كانت غير مشروعة مثل العمولات التي يدفعها المشروع لتسهيل بعض عملياته ، كذلك تخصم التكاليف من حساب السنة التي استحقت فيها ولو تم دفعها في تاريخ لاحق ، فالعبرة دائما في نطاق حساب الأرباح والتكاليف بتاريخ الاستحقاق وليس بتاريخ الدفع الفعلي ، وعلّة ذلك أن الأرباح التي تخضع للضريبة هي التي تستحق للمشروع خلال السنة الضريبية ، حتى ولو لم تقبض إلا في تاريخ لاحق .
كما أنه يمكن خصم التكاليف ولو لم تكن ثابتة بمستندات في حالة جريان العُرف على ذلك ، كما هو الحال بالنسبة لمصروفات الانتقال مثلا .

فإذا توافرت هذه الشروط جميعها في المصروفات التي ينفقها المشروع ، كانت بمثابة تكاليف واجبة الخصم من الأرباح الإجمالية وقبل فرض الضريبة .

ثانياً : صور التكاليف المنصوص عليها في المرسوم :

وننتقل الآن لبيان بعض صور النفقات أو التكاليف التي نص المرسوم في المادة ٤ على حسمها عند حساب الدخل الخاضع للضريبة ، وهي :

١ - تكاليف الإستغلال العادية :

وقد ورد النص على خصم هذه التكاليف بالبند ١/(أ) من المادة الرابعة بقولها تكاليف البضاعة المبيعة أو الخدمات المقدمة من قبل الشخص المكلف فيما يتعلق بممارسة التجارة والأعمال في دبي .

ويدخل في تكاليف حساب البضاعة المبيعة بطبيعة الحال كل ما تحمله الشخص المكلف من مصروفات ونفقات حتى وصول البضاعة الى تاجر التجزئة أو المستهلك بحسب الأحوال ، ويشمل ذلك ثمن الشراء ، والضرائب الجمركية المدفوعة بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج ، وتكاليف النقل والتأمين وأجور العمال وغيرها من المصروفات التي تعتبر من التكاليف وفقا للأصول المحاسبية ولما جرى عليه العمل .

ويصدق نفس الشيء بالنسبة لتكاليف الخدمات التي يقدمها الشخص المكلف كخدمات الفنادق والنقل والإتصالات والمواصلات وخدمات الشحن والتأمين والتعليم والصحة وأعمال المقاولات وغيرها من الخدمات التي تؤديها الشركات والمشروعات للأفراد .

فتكاليف الاستغلال هي النفقات التي يتحملها المشروع بمناسبة التشغيل (١) . فالتكاليف تعد نوع من النفقات ، وعلى العكس من ذلك فليست جميع النفقات التي ينفقها المشروع بمثابة تكاليف يتحمل بها للحصول على الدخل ، ومن هنا نجد أن المادة ٤ من المرسوم قد أفردت البند ١/(أ) منها لخصم كافة التكاليف التي يتحملها الشخص المكلف فيما يتعلق بممارسة التجارة والأعمال ، وأفردت البند ١/(ب) لبيان النفقات التي يجوز خصمها من الدخل الخاضع للضريبة ، وبينت أنواع هذه النفقات ، بحيث لا يمكن خصم أية نفقات أخرى غيرها إلا اذا توافرت بالنسبة لها شروط التكاليف المواجبة الخصم والتي سبق لنا أن أشرنا اليها .

---

(١) راجع : Borenhofen/Buch: Steuerlehre 2, Wiesbaden, 1984, S. 13.

٢ ـ النفقـــــات :

سبق أن رأينا أن معنى النفقة أوسع وأشمل من معنى التكلفة . ويقصد بالنفقـة بصفة عامة المقابل النقدي أو العيني الذي يدفعه الشخص نظير الحصـول على شيء مادي أو منفعة مادية أو معنوية . وبطبيعة الحال فان النفقات التي أجاز القانون خصمها من الربح الخاضع للضريبة هي المرتبطة بممارسة العمل والتجارة في دبي ، فالنفقات المرتبطة بممارسة عمل أو تجارة خارج دبي أو النفقات الشخصية حتى ولو تم إنفاقها أثناء ممارسة العمل والتجارة في دبي ، ولم تكن ضرورة من ضروراته لا يجوز حسمها .

وقد نصت الفقرة (ب) من المادة ٤/١ على السماح بخصم النفقات مما يستحق دفعه أو يدفع من قبل الشخص المكلف خلال سنة ضريبة الدخل بشأن ممارسة التجارة أو الأعمال . فهذا الجزء من النص تضمن مجموعة من الشروط إذا توافرت في أية نفقة من النفقات فإنه يتم خصمها وأيا كان حجمها وهذه الشروط هي :

أ ـ أن تكون النفقة مرتبطة بممارسة التجارة والأعمال .

ب ـ أن تكون النفقة قد تم دفعها بالفعل أو أن تكون مستحقة الدفع فعلا خلال سنة ضريبة الدخل .

فالنفقات الإحتمالية التي يمكن دفعها مستقبلا في السنوات التالية لإحدى السنوات الضريبية ، أو النفقة التي إستحقت في سنوات ضريبية سابقة لهذه السنة ، أو النفقات التي لا ترتبط بممارسة التجارة والأعمال لا يجوز خصمها .

وبعد أن تضمن النص المذكور الشروط التي يجب توافرها في النفقة ، أورد مجموعة من أمثلة النفقات التي يجوز خصمها وهي :

ـ المصروف الخاص بالتنقيب أو حفر أو تطوير الممتلكات الزيتية في دبي .
ـ المصاريف الادارية والتأسيسية .
ـ التبرعات والمصاريف الخاصة بمساعدة المستخدمين .

ولفظ التبرعات هنا ورد عاما ، ولذا فهو يشمل التبرعات المدفوعة للوحدات الحكومية أو للهيئات الخاصة الخيرية وللمؤسسات الاجتماعية ، ودور العلم والمستشفيـات . أمـا المصـاريف الخـاصة بمساعدة المستخدمين فتشمل الاعـانـات الاجتمـاعيـة والانشـائيـة والإكراميات التي يمنحها المشروع للمستخدمين في المناسبات المختلفة كالأعياد ، وحالات المرض وغيرها .

ويلاحظ أن النص لم يتضمن وضع حد أقصى لهذه التبرعات والاعانات ، ولتفادي أن يلجأ الشخص المكلف الى المطالبة بخصم تبرعات أو إعانات قد تكون غير حقيقية ، فيجب ألا تزيد نسبة الخصم المسموح بها لهذه النفقات عن حد معين مثل ٣٪ من الإيراد السنوي الصافي للشخص المكلف .

٣ - الأجور والمكافآت ومبالغ التأمين الاجتماعي والمعاشات :

ونصت على ذلك المادة ١/٤(ب) بقولها « .. والأجور والمكافآت عن الخدمات التي يقدمها الآخرون ، سواء نشأت أو دفعت مباشرة الى الشخص الذي يقدم الخدمات أو الى أشخاص آخرين بخصوص التأمين أو التقاعد أو أية برامج أخرى منشأة لمصلحة الأشخاص الذين يوفرون الخدمات » .

وبناء على هذا النص يتم خصم النفقات التالية :

أ - المرتبات والأجور التي تدفعها المنشأة للعاملين بها أيا كانت طريقة حساب الأجر أو مواعيد دفعه أو صور أدائه . ولا يجوز لأصحاب المنشأة أن يحسبوا لأنفسهم أجرا عن عملهم فيها وخصمه من الأرباح الإجمالية ، لأن مقابل عملهم يتمثل في الأرباح التي تحققها المنشأة ، ويصدق ذلك بالنسبة للشركاء المتضامنين في شركات التضامن وشركات التوصية ، أما الشريك الموصى في شركات التوصية فلا يحق له القيام بالادارة ، فإذا أدى عملا للشركة فإنه يعتبر عاملا أجيرا ويستحق عنه أجرا وليس ربحا ، وبالتالي فان أجره يعد تكليفا على الربح .

ب - ويأخذ حكم المرتبات والأجور المنح والمكافآت التي تعطى للعمال سنويا . ولم يحدد المرسوم حدا أقصى للمكافآت والمنح التي يجوز خصمها من وعاء الضريبة على الدخل ، ونرى وضع حد أقصى لهذه المكافآت ، حتى لا تغالى المنشأة في منحها بهدف تقليل الأرباح الصافية التي تخضع للضريبة (١) . أما بالنسبة لمكافآت نهاية الخدمة فإنها يجب أن تخصم بأكملها أيا كانت قيمتها لأن هذه المكافآت تعد في حكم المرتبات والأجور .

---

(١) وفقا للمادة ٦/٢٤ من التشريع المصري للضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لا يجوز الا يزيد مجموع ما يخصم مقابل المنح والمكافآت التي تعطى للعمال والمستخدمين من الربح الإجمالي عن مرتب ثلاثة أشهر في السنة .

ج ـ أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على الشركة أو المشروع بإنشائها لصالح العاملين وصالح أصحاب الشركة والتي يتم أداؤها إلى مكاتب العمل في الدولة ، كذلك الأقساط التي يتم استقطاعها من الرواتب والأجور لحساب التقاعد .

د ـ أية برامج أخرى لصالح العاملين :

بالاضافة الى ما سبق ، فإن أية برامج أخرى تقوم بها الشركة أو المشروع بإنشائها لصالح العاملين بها . فإن ما تدفعه الشركة أو المشروع لتمويل هذه البرامج يعتبر تكليفا على الدخل واجب الخصم من وعاء الضريبة ، مثال ذلك ما تساهم به الشركة في تمويل الصناديق الخاصة للتكافل الاجتماعي ، أو للتوفير والادخار وغيرها . ونحن نرى ضرورة ألا يتجاوز ما تساهم به الشركة أو المشروع في هذه البرامج حدا معينا كعشرون في المائة من مجموع رواتب وأجور العاملين بها ، حتى لا تزيد مجموع النفقات الإجمالية التي يمكن للشخص المكلف أن يخصمها من الدخل الإجمالي بحيث يتصور في النهاية عدم وجود ربح صاف تفرض عليه الضريبة .

٤ ـ الاستهـــلاكات :

قبل أن نعرف المقصود بالاستهلاكات يتعين الاشارة الى ان المادة ٤/١(ب) نصت على عدم خصم « المصروفات الرأسمالية والمصروفات الخاصة بالممتلكات » ضمن النفقات الواجبة الخصم وفقا لهذه الفقرة ، وإنما يتم خصم هذه المصروفات إستنادا الى الفقرة (ج) من هذه المادة وهي المتعلقة بالاستهلاكات . ويقصد بالمصروفات الرأسمالية وفقا لما ورد بالمرسوم ، تلك المبالغ التي ينفقها الشخص المكلف بغرض الحصول على أصول أو ممتلكات جديدة ، أما المصروفات الخاصة بالممتلكات فيقصد بها تلك المبالغ التي يتم إنفاقها على الملك أو الممتلكات بغرض تجديدها أو تحسينها أو إعادتها الى حالتها الأصلية وذلك للمحافظة على قوتها الانتاجية أو العمل على زيادة هذه القوة .

وقد عرّفت المادة ٢/٨ من المرسوم كلمة « الملك » أو « الأملاك » بأنها أية موجودات ملموسة (أي مادية) مشتراة أو منشأة (أي ينتجها الشخص المكلف) ، بواسطة النفقات أو المصروفات الرأسمالية .

والسبب في نص الفقرة (ب) من المادة الرابعة من المرسوم على عدم جواز خصم المصاريف الرأسمالية والمصاريف الخاصة بالممتلكات من ضمن النفقات واجبة الخصم من الدخل الإجمالي الذي حققه الشخص المكلف في أحد سنوات ضريبة الدخل ، أن المصروفات الرأسمالية وتلك الخاصة بالملك لا يقتصر نفعها على السنة التي انفقت فيها ، لذا كان من الطبيعي ألا يحمل حساب السنة التي تم فيها الانفاق بكل هذه المبالغ ، بل يجب أن توزع على كل السنوات التالية التي يستخدم خلالها الملك عن طريق اتباع نظام الاستهلاكات .

ويعرف الاستهلاك بأنه مقابل النقصان الذي يتعرض له الملك أو أصول المشروع بسبب الاستعمال أو الزمن أو التطورات الاقتصادية ، ويتم خصم هذا المقابل في شكل أقساط تسمى « أقساط الاستهلاك » من الربح الاجمالي ، ويتم تجميع هذه الأقساط تحت حساب الاستهلاك بحيث يكون في نهاية المدة المحددة لاستهلاك الملك مبلغا من النقود يتم استخدامه في شراء ملك أو أصل جديد ، وهكذا فإن عملية إستهلاك الملك أو الأصول تضمن استمرار هذه الأصول في عملية الانتاج (١) .

وما يخضع للاستهلاك هي الأصول المادية التي تتعرض للهلاك مثل الآلات والمباني ووسائل النقل والمواصلات ، كما يمكن أن يخضع له بعض الأصول المعنوية التي تقبل الهلاك مثل براءة الاختراع والعلامة الصناعية وشهرة المحل ، لأن هذه الحقوق المعنوية يحصل عليها المشروع عن طريق الشراء وهي بهذه المثابة تشكل جزءاً من أصول المشروع وتحتمل النقصان والانقضاء .

---

(١) يعرف الاستهلاك في بعض المراجع بالإهلاك أو الإهتلاك ، وهو يعني وفقا للنظام المحاسبي الموحد « تحميل جزء من تكلفة أصل من الأصول (ثمن الشراء ناقصا قيمة الخردة) » الذي سيستخدم ، على مدى فترة طويلة على حساب الأرباح والخسائر بأي طريقة من طرق الإهلاك المعروفة (راجع د. سيد الهواري : الادارة المالية ، منهج اتخاذ قرارات ، القاهرة ، ١٩٧٦م ، ص ٥٠٩) .

وهناك عدة طرق يمكن استخدامها لإجراء الاستهلاك أهمها :

ـــ **طريقة القسط المتساوي** : وفيها يتم تقسيط قيمة الأصل أو الملك على عدد سنوات الاستهلاك فنحصل على قيمة قسط الاستهلاك السنوي المتساوي . فإذا كانت قيمة إحدى الآلات ١٠,٠٠٠ درهم مثلا ، وكان المدة المقررة لاستهلاكها عشر سنوات ، فإن قسط الاستهلاك المتساوي يكون في هذه الحالة ١٠,٠٠٠ ÷ ١٠ = ١٠٠٠ درهم سنويا .

ـــ **طريقـــة القســط المتنـــاقص** :

وفيها يتم تقسيم قيمة الأصل أو الملك أيضا على عدد سنوات الاستهلاك ، لكن يكون القسط السنوي متناقصا ، بمعنى أن يكون قيمة قسط الاستهلاك في السنة الأولى كبيرا ، ثم يتم تخفيض قيمة هذا القسط في السنة الثانية ، ويستمـر التخفيض في الأعـوام التـالية الى حين الانتهاء من المدة المقررة لاستهلاك الأصل . وغالبا ما يتم التخفيض وفقا لنسبة مئوية معينة ، مثل تخفيض القسط بمقدار ٢٠٪ سنويا وحتى نهاية مدة استهلاك الأصل .

ـــ **طريقـــة القســـط المتزايـــد** :

وهي على عكس طريقـــة القســط المتنـــاقص ، وفيهـا يتم زيـادة قسـط الاستهلاك سنويا بنسبة مئوية معينة وذلك حتى نهاية المدة المقررة لاستهلاك الأصل الانتاجي مثال ذلك أن يكون قسط الاستهلاك الأول ١٠٠٠ درهم مثـلا ، وفي السنة الثانية يزداد بنسبة ٢٠٪ فتكون القيمة ١٢٠٠ درهم ، ويزداد في السنة الثالثة بنفس النسبة من قيمة القسط الأول فيكون ١٤٠٠ درهم ، وهكذا حتى نهاية مدة استهلاك الأصل الانتاجي .

ولم يفرض المرسوم على المشروع اتباع طريقة معينة من طرق الاستهلاك فيجوز له أن يستخدم الطريقة التي تتفق مع ظروفه وطبيعة عمله ، كما أنه يستطيع أن يغير طريقة الخصم التي يستخدمها .

ويتوقف تحديد مقدار قسط الاستهلاك ومدة استهلاك الأصل الانتاجي أو الملك على طبيعة كل صناعة أو تجارة وما جرى عليه العمل . وقد ألحق بالمرسوم جدول يبين النسبة المئوية المعقولة التي يجوز خصمها سنويا من الربح الإجمالي ، وهي نسبة مئوية تحسب من ثمن تكلفة الحصول على الأصل .

ويقصد بثمن تكلفة الحصول على الأصل ثمن شراء الأصل بالإضافة الى المصاريف التي تكبدها المشروع حتى قيام الأصل بالغرض الذي تم شراؤه من أجله ، مثل مصاريف النقل ، والتأمين ، والإكراميات ... الخ ، وإذا حدث ان انخفضت القيمة السوقية لهذا الأصل الإنتاجي أو ارتفعت فلا يعتد بهذا التغيير في حساب قيمة قسط الاستهلاك .

ومن الأفضل بالنسبة للمشروعات ألا يحسب قسط الاستهلاك على أساس ثمن تكلفة الأصل ، ولكن على أساس القيمة الإستبدالية لهذا الأصل أي ثمن التكلفة المتوقع دفعه في شراء الأصل الجديد الذي سوف يحل محل الأصل القديم في نهاية مدة الاستهلاك . وبالطبع فإن الاعتداد بالقيمة الإستبدالية للأصل الانتاجي سوف تمكن المشروع من مواجهة الارتفاع المتزايد في الأثمان في المستقبل .

وقد ورد في نهاية الفقرة (ج) من المادة ٤/١ من المرسوم أن النسبة المئوية الموضحة بجدول الاستهلاكات المشار اليه تعتبر هي النسبة المئوية المعقولة الى أن يثبت المشروع عكس ذلك ، وعلى سبيل المثال فإن النسبة المئوية الموضحة بالجدول لإستهلاك الأبنية مثل المكاتب والمساكن والمخازن والمستشفيات والنوادي هي ٤٪ ، أي أن هذه الأملاك يتم استهلاكها على فترة ٢٥ عاما ، ويستطيع المشروع ألا يقبل هذه النسبة ويطلب زيادتها الى ١٠٪ ، بشرط أن يقوم بإثبات ذلك ، أي بإثبات أن طبيعة استخدام الملك سوف تؤدي الى استهلاكه في مدة عشر سنوات وليس ٢٥ عاما .

وفيما يلي بيان بالنسب المئوية لإستهلاك الأصول الانتاجية كما وردت في الجدول الملحق بمرسوم ضريبة الدخل في دبي وهي :-

	النسبة المئوية
الأبنية ، مثل المكاتب والمساكن والمخازن والمستشفيات والنوادي	٤
الطـ ـ ق والجسـور	٤

الخزانات وخطوط الأنابيب والأرصفة والمرافىء	٥
أثاث المكاتب وتجهيزاتها	١٥
السيارات والدراجات النارية	٣٣,٣
اللوريات والقاطرات	٢٥
المراكب البحرية	٧,٥
الطائرات	٢٥
أدوات الحفر والتنقيب	٣٣,٣
آلات استبدال الخدمات (بما فيها أجهزة البناء وانشاء الطرق والمشاغل والتجهيزات وأجهزة المعالجة المختلفة وغيرها)	٢٥
أبنية محطات الخدمة والطرقات	١٠
العربـــات	٢٠
الآلات والأماكن والأجهزة من غير المذكور أعلاه	١٥

وقد نصت الفقرة (ج) من المادة ٤/أ من المرسوم صراحة على أن يخصم من الدخل الخاضع للضريبة مبلغ معقول خلال كل سنة ضريبة دخل يحسب كنسب مئوية من التكاليف ، فيما يتعلق بإستهلاك أو ترك أو إهتراء الممتلكات خلال تلك السنة ، مما يستعمل من أجل ممارسة التجارة أو العمل في دبي ويملكه الشخص المكلف في نهاية تلك السنة . كذلك فيما يتعلق باستهلاك النفقات الرأسمالية على أغراض تلك التجارة أو العمل والتي لا ينتج عنها استهلاك أو انشاء أي ملك . ويشترط في ذلك عدم إجراء أي حسم بموجب هذه الفقـرة عن أيـة سنة خاضعة لضريبة الدخل بشأن ملك ما ، إذا كان الحسم بعد إضافته إلى الحسميات الجارية بموجب هذه الفقرة والخاصة بذلك الملك عن سنين سابقة خاضعة لضريبة الدخل ، بالإضافة الى حسميات بموجبل الفقرة (و) من هذه المادة ٤(١) ، ستجعل مجمل مقدار الحسميات يزيد عن تكاليف الملك الفعلية التي يتكبدها الشخص المكلف ، بما في ذلك أي مصروف رأسمالي على الملك عن طريق التجديد أو التحسين أو الإعادة إلى حالته الإصلية . ولن تحسم بموجب هذه الفقرة المبالغ المشمولة بسعر الكلفة بموجب الفقرة (أ) من هذه المادة ٤(١) ، وفيما يختص بالموجودات المبينـة في الجدول الملحق بهذا المرسوم تكون النسبة المئوية المعقولة ، الى أن يثبت العكس ، هي النسبة المئوية المبينة في الجدول » .

ونصت الفقرة (ج) من المادة ٤(١) ، والتي أشارت اليها الفقرة (ج) ، على حسم « الخسائر المتكبدة خلال سنة ضريبة الدخل بخصوص ممارسة التجارة أو العمل في دبي والتي لم تعوض عن طريق التأمين أو خلافه ، بما في ذلك ، دون تحديد للتعميم المنوه عنه ، الديون الميتة والخسائر الناجمة عن إدعاءات التعويض المقدمة ضد الشخص المكلف والخسائر الناشئة عن عطب أو هلاك الموجودات التجارية أو أية ممتلكات إستعملت خلال ممارسة التجارة أو العمل في دبي » .

وعلى الرغم من صعوبة صياغة النصوص السابقة ، كما هو الوضع العام بالنسبة للصياغة القانونية للمواد القانونية الخمسة عشر التي يتألف منها هذا المرسوم ، الا أنه يمكن استخلاص أهم أحكام الاستهلاك التي وردت بهذه النصوص كما يلي :

— يسمح بخصم مبلغ معقول في كل سنة من سني ضريبة الدخل مقابل الاستهلاك أو القدم أو الاهتراء الذي يحدث للممتلكات أو الأصول الانتاجية خلال هذه السنة نتيجة قيام الشخص المكلف باستخدامها في ممارسة التجارة أو الأعمال في دبي .

— يتحدد هذا المبلغ المعقول ، أي مقابل الاستهلاك ، بنسبة مئوية من ثمن تكلفة الملك أو الأصل الانتاجي .

— يجوز للشخص المكلف خصم مقابل الاستهلاك إما بهدف إحلال ملك أو أصل إنتاجي جديد محل الملك أو الأصل الإنتاجي الذي بلى أو قدم أو استهلك في نهاية مدة الاستهلاك ، أي نهاية العمر الافتراضي لهذا الملك أو الأصل الانتاجي ، وإما لمواجهة النفقات الرأسمالية التي لا يترتب عليها إستملاك أو إنشاء أي ملك ، ولكن يترتب عليها تجديد الملك أو تحسينه أو إعادته الى حالته الأصلية .

— يشترط لخصم قسط أو مقابل الاستهلاك لأي ملك في أي سنة من سنوات ضريبة الدخل الا يكون مجموع هذا القسط بالاضافة الى الأقساط التي تم حسمها في سنوات سابقة كمقابل استهلاك هذا الملك بالاضافة الى الخسارة مقابل العطب أو الهلاك الذي يكون قد لحق بهذا الملك أو جزء منه وتم خصمها في سنوات سابقة من الربح الاجمالي لهذه السنوات أو تم التعويض عنها عن طريق التأمين أو خلافه (الفقرة و) تزيد عن التكلفة

الفعلية التي تكبدها الشخص المكلف للحصول على هذا الملك ، ويدخل في حساب هذه التكلفة الفعلية المصروفات الرأسمالية التي يكون الشخص المكلف قد تحملها من أجل تجديد أو تحسين أو إعادة الملك الى حالته الأصلية .

ويمكن أخذ مثال بسيط لتوضيح هذا الحكم ، فإذا كانت التكلفة الفعلية التي تكبدها الشخص المكلف في سبيل الحصول على آلة للنسيج مثلا تعادل ١٠,٠٠٠ درهم وكانت أقساط الاستهلاك التي تم خصمها بالنسبة لهذا الملك عن سنوات سابقة تعادل ٧٠٠٠ درهم ، وكانت هذه الآلة قد تعرضت في سنة المحاسبة للاحتراق مما أصاب الشخص المكلف بخسارة قيمتها ٤٠٠٠ درهم وحصل عليها الممول من شركة التأمين التي كان قد أمن لديها ، وكان قسط الاستهلاك السنوي ١٠٠٠ درهم على أساس اتباع طريقة القسط المتساوي ، وكان الممول قد قام بإنفاق مصروفات رأسمالية في سنة المحاسبة محل البحث قيمتها ١٠٠٠ درهم ولم يتم استنزالهامن الربح الاجمالي بعد ، ففي هذا المثال لا يجوز للممول اجراء حسم قسط الاستهلاك في هذا العام (سنة المحاسبة) لأن :

أقساط الاستهلاك السابقة + الخسارة السابقة + القسط الحالي   ثمن تكلفة الآلة + المصروفات الرأسمالية عليها

٧٠٠٠ + ٤٠٠٠ + ١٠٠٠   ١٠,٠٠٠ + ١٠٠٠

أما اذا كان الطرف الأيمن لهذه المعادلة مساويا لطرفها الأيسر أو أقل منه ، فانه يجوز أجراء حسم قسط الاستهلاك الحالي ، وبطبيعة الحال فإن قيمة القسط الحالي قد تقل عن قيمة القسط المتساوي (١٠٠٠ جنيه في المثال السابق) وذلك بالقدر الذي لا يزيد فيه الطرف الأيمن عن طرفها الأيسر .

ففي المثال السابق إذا كانت أقساط الاستهلاك السابقة تعادل ٧٠٠٠ درهم وكانت الخسارة السابقة ٤٥٠٠ درهم ، فإن القسط الحالي لن يكون ١٠٠٠ درهم (وهو القسط المتساوي) ولكن سيكون ٥٠٠ درهما فقط .

وتبدو الحكمة من عدم جواز خصم قسط الاستهلاك والخسارة التي تلحق بالأصل الانتاجي هو ألا يتم الخصم مرتين بالنسبة للهلاك الذي يلحق بالأصل الانتاجي ، مرة باعتبار هذا الخصم مقابل الاستهلاك ، والثانية مقابل الخسارة التي يتحملها المشروع نتيجة هلاك هذا الأصل لعوامل طبيعية أو غير طبيعية ، كالقدم والعطب والحريق وغيرها ، حيث يسمح القانون بخصم قيمة الخسارة من الربح الإجمالي ، وإذا كان هلاك الأصل الانتاجي بسبب عوامل غير طبيعية كالحريق أو السرقة ، وحصلت المنشأة أو المشروع على تعويض عن طريق التأمين أو خلافه ، فلا يجوز أيضا خصم مقابل الاستهلاك .

وعلى الرغم مما قد يقرره البعض من جواز إمكانية الجمع بين قسط الاستهلاك وبين مبلغ التأمين في حالة حصول المشروع على تعويض عن هلاك الأصل الانتاجي من شركة التأمين ، بحجة أن مبلغ التأمين لا يتم الحصول عليه من أرباح المشروع ، ولذلك لا تتوافر عملية الازدواج في الخصم من الأرباح في هذه الحالة ، إلا أنه يمكن الرد على ذلك بأن أقساط التأمين التي يسددها المشروع لشركات التأمين إنما تخصم من أرباح المشروع ، وأساس دفع مبلغ التأمين وشروط حصول المشروع عليه هو سداده لاشتراكات التأمين التي هي مصدرها الأرباح ، وبالتالي فإن الجمع بين قسط الاستهلاك وبين مبلغ التأمين انما هو خصم مزدوج من الأرباح مقابل هلاك أصل انتاجي واحد .

— وحتى لا يحدث إزدواج في الخصم من الأرباح الخاضعة للضرائب ، فقد ورد في نهاية الفقرة (ج) من المادة ٤/١ أنه لا يجوز الجمع بين الخصم مقابل الاستهلاك وبين الخصم الذي نصت عليه الفقرة (أ) من المادة ٤/١ وهو المتعلق بخصم تكاليف البضاعة المبيعة أو الخدمات المقدمة من قبل الشخص المكلف فيما يتعلق بممارسة التجارة أو الأعمال في دبي . فإذا قام الشخص المكلف بخصم مصروفات رأسمالية كان قد أنفقها على أحد الأصول الانتاجية باعتبارها أحد التكاليف المنصوص عليها بالفقرة (أ) المشار اليها ، فلا يجوز إعادة خصم هذه المصروفات في شكل أقساط استهلاك وفقا للفقرة (ج) من المادة ٤/١ .

ـــ ان النسبــة المئــوية التي تحدد نسبة الهلاك للموجودات أو الأصول الانتاجية والتي وردت بالجدول الملحق بمرسوم ضريبة الدخل ، تعتبر هي النسبــة المعقولة التي يعتمد عليها الشخص المكلف وتوافقه عليها الادارة الضريبية ، إلا أنه يجوز للشخص المكلف أن يتجاوز النسب التي وردت بهذا الجدول اذا استطاع أن يثبت أن طبيعة التجارة أو الصناعة أو الأعمال التي يمارسها تقتضي هذا التجاوز ووافقته إدارة الضرائب على ذلك .

وهناك ملحوظتان أخيرتان يمكن ذكرهما بالنسبة للاستهلاكات بصفة عامة وهما :

١ ـ أن الأرض وهي من أهم الأصول الانتاجية ليست محلا للاستهلاك لانها لا تزول ولا تستهلك أو تنقص بمرور الزمن .

٢ ـ أن قواعـد الاستهـلاك السابق توضيحها لا تطبق الا على الاستهلاك الصناعي الذي يسري على الممتلكات أو الأصول الانتاجية الثابتة والمنقولة ، أما الأوراق المالية كالأسهم والسندات فانها لا تخضع للاستهلاك , وهذا ما يطلق عليه الاستهلاك المالي . لكن يجوز اجراء هذا الأخير بالنسبة لشركات الامتياز التي تلتزم في نهاية مدة الامتياز بتسليم المشروع بالكامل الى الجهة المانحة ، فرغم عدم وجود نص على ذلك ، إلا أن طبيعة ونظام شركات الامتياز التي تتعـاقـد مع الدولة على استغـلال مصدر ما من المصادر الطبيعية ، كمجرى مائي أو تسيير المواصلات الداخلية مثلا لمدة محددة تلتزم الشركة بعدها بتسليم المشروع الى الجهة مانحة الامتياز ، فهذه الشركات لن تكون لديهـا في نهاية مدة الامتياز أصول أو ثروات تمكنها من سداد رأس المال للمساهمين فيها ، ولذا أجيز لها إستهلاك الأسهم والسندات أثناء حياة الشركة .

٥ ـ الخسائر الرأسمالية أو خسارة التشغيل :

نصت الفقرة (د) من المادة ٤/١ من المرسوم على أن يخصم من الربح الاجمالي « ما يزيد من رصيد سعر التكلفة على سعر البيع لأية ممتلكات أو مصاريف رأسمالية من النوع المشار اليه في الفقرة (ج) من المادة ٤/١ مما يترك أو يهمل أو يباع أو يجري التخلص منه بصورة أخرى خلال سنة ضريبة الدخل » .

ويتعلق النص السابق بحالة ما يسمى « بالخسارة الرأسمالية » ، أو « خسارة التشغيل » ، ولتوضيح هذه الحالة نضرب المثال البسيط التالي :

نفرض أن أحد مصانع النسيج قام بشراء آلة بمبلغ ١٥٠٠٠ درهم منذ خمس سنوات ، وكان من المتوقع حينئذ أن عمر الآلة سيكون ١٥ عاما من تاريخ شرائها ، وأن قيمتها في السوق بعد هذا العمر ستساوي صفرا ، وأن المصنع اتبع نظام القسط المتساوي في استهلاك الآلة ، أي مبلغ ١٠٠٠ درهم سنويا ، وأن القيمة الدفترية للآلة اليوم هي ١٠,٠٠٠ درهم (الفرق بين ثمن شراء الآلة وبين مجموع أقساط الاستهلاك التي دفعت) ، فإذا كانت القيمة السوقية للآلة القديمة اليوم ٥٠٠٠ درهم ، وأراد المصنع بيع هذه الآلة القديمة اليوم وإحلال آلة جديدة أخرى محلها ، فإنه سوف يترتب على هذه العملية حدوث خسارة في التشغيل ، أو خسارة رأسمالية سببها أن القيمة السوقية للآلة القديمة تكون أقل من قيمتها الدفترية ، والفرق بين هاتين القيمتين يعتبر أو يمثل خسارة في التشغيل نصت عليه الفقرة (د) من المادة ٤/١ بقولها « ما يزيد عن رصيد سعر الكلفة على سعر البيع » ، أي ما تزيد به القيمة الدفترية للآلة عن قيمتها السوقية ، وسمحت بإستنزاله أو خصمه من الدخل الخاضع للضريبة ، وهذه الخسارة في مثالنا الراهن تساوي :

القيمة الدفترية للآلة — القيمة السوقية للآلة =
(ثمن شراء الآلة – أقساط الاستهلاك المدفوعة) – القيمة السوقية للآلة =
(١٥٠٠٠ – ٥٠٠٠) – ٥٠٠٠ =
١٠٠٠٠ – ٥٠٠٠ = ٥٠٠٠ درهم .

أي أن الخسارة الرأسمالية أو خسارة التشغيل في هذه الحالة ـ مع الوضع في الاعتبار أقساط الاستهلاك السابق خصمها وفقا للفقرة (ج) من المادة ٤/١ ـ تعادل ٥٠٠٠ درهم يجب خصمها من الربح الاجمالي الخاضع للضريبة في سنة ضريبة الدخل التي تتم فيها هذه العملية .

وقد تطلبت الفقرة (د) من المادة ١/٤ صراحة وجوب أخذ أقساط الاستهلاك السابق اجراؤها في الاعتبار عندما عرفت « رصيد سعر التكلفة » بخصوص أي ملك بأنه « الفرق بين ثمن ذلك الملك ومقدار أية حسميات سمح بها أو اعتبرت مسموحا بها بشأنه » .

كما عرفت هذه الفقرة القيمة السوقية للملك بأنه « سعر البيع » وهو المقدار المتحقق من بيع الملك أو إعتباره تالفا أو التخلص منه » .

غير أن الفقرة (د) محل البحث اشترطت لإجراء الخصم ألا يتجاوز سعر بيع الملك رصيد سعر الكلفة ، أي ألا تتجاوز القيمة السوقية للأصل الانتاجي قيمته الدفترية . فإذا حدث وزادت القيمة السوقية عن القيمة الدفترية فإن هذه الزيادة يجب خصمها إما من :

١ ـ مجموع الحسميات المسموح بها للشخص المكلف عن سنة ضريبة الدخل محل البحث ، أو من :

٢ ـ « مجموع الحسميات المسموح بها لذلك الشخص المكلف فيما يختص بذلك الملك في جميع سني ضريبة الدخل التي يكون هذا المرسوم نافذا خلالها والتي يكون ذلك الشخص يمارس أثناءها تجارة أو أعمالا في دبي » .

وفي مثالنا السابق اذا افترضنا أن القيمة السوقية للآلة = ١٢٠٠٠ درهم ففي هذه الحالة فإن القيمة السوقية ، أي « سعر البيع » (١٢٠٠٠ درهم) سوف يزيد عن القيمة الدفترية أي « رصيد سعر الكلفة » (١٠,٠٠٠ درهم) ، بمقدار : ١٢٠٠٠ ـ ١٠٠٠٠ = ٢٠٠٠ درهم .

ونتيجة وجود هذه الزيادة فقد فرضت الفقرة (د) من المادة ١/٤ في نهايتها ، إما إنقاص الحسميات المقررة للشخص المكلف في سنة ضريبة الدخل التي تمت فيها هذه العملية بمقدار هذه الزيادة ، وإما إنقاص هذه الزيادة من مجموع الحسميات (اقساط الاستهلاك) التي تم اجراؤها بالنسبة للآلة التي تم بيعها ، في سنوات ضريبة الدخل السابقة والتي كان المرسوم نافذا خلالها ، اي التي تمت عقب ١٩٦٩م .

٦ ـ نفقات ومصروفات التحضير والإعداد :

نصت الفقرة (هـ) من المادة ٤/١ على أن يسمح للشخص المكلف بأن يخصم من الدخل الخاضع للضريبة « ١٠٪ سنويا من مجموع نفقات ومصاريف الشخص المكلف قبل المباشرة أو العمل في دبي ، فيما عدا النفقات والمصاريف التي يمكن المطالبة بها بموجب الفقرة (ج) من هذه المادة ٤/١ ، اذا جرى الصرف لغرض ممارسة التجارة أو العمل أو الاستعداد لممارسته في دبي سواء أنفق في دبي أم لا . ويشمل أية مبالغ تدفع لحاكم دبي أو أية سلطة حكومية أو غيرها في دبي ، فيما عدا كون تلك المبالغ تشكل سلفيات لحساب مصاريف يترتب على الشخص المكلف دفعها بعد مباشرته للتجارة أو العمل ، على أن تخصم تلك المصاريف في وقت إستحقاقها بموجب فقرة فرعية أخرى من هذه المادة ٤(١) ، أو تشكل جزءا من مجمل الاعتماد . ويشترط في ذلك أن ما يسمح به بموجب هذه الفقرة الفرعية لن يتجاوز مجموع تلك النفقات والمصاريف » .

ووفقا للنص السابق فإنه يمكن استخلاص الأحكام الخاصة بحسم نفقات ومصاريف الاستعداد لمباشرة التجارة والأعمال في دبي فيما يلي :ـ

— يتم خصم هذه النفقات والمصاريف بعد معرفة قيمتها في شكل أقساط متساوية لمدة عشر سنوات ، حيث ينص المرسوم على خصم ١٠٪ منها سنويا ، وبالتالي يمكن خصمها جميعا خلال عشر سنوات . وتبدو الحكمة في عدم خصمها مرة واحدة أنها قد تكون ضخمة المقدار ، لأن عملية التأسيس وإعداد المشروعات قد تستغرق عدة سنوات خاصة بالنسبة للمشروعات الكبيرة ، وبالتالي فإن الأرباح التي يحققها المشروع في أحد السنوات الضريبية قد لا تكفي جميعها لحسم نفقات ومصاريف الاعداد والتحضير ، مثل مصاريف الاعداد الخاصة بالتنقيب عن البترول .

— يجب أن تكون هذه النفقات والمصاريف قد جرى إنفاقها لأغراض ممارسة التجارة أو العمل أو الاستعداد لممارسته في دبي . وهذه يطلق عليها نفقات الاعداد والتأسيس ، وهي النفقات الثابتة التي يتحملها الشخص المكلف في عمليات إنشاء الأبنية والآلات ووسائل المواصلات وغيرها من المعدات والمنشآت التي سوف تستخدم في ممارسة التجارة والعمل في دبي ، وكذلك النفقات المتداولة مثل المتعلقة باجراء التجارب والبحوث والاستكشافات . ولا يهم ما اذا كانت هذه المصروفات قد انفقت في دبي أم خارجها ، مثل النفقات التي يتحملها الشخص المكلف عند استيراد مواد البناء والآلات اللازمة لانشاء الشركة أو المشروع ، فهذه النفقات انفقت خارج دبي ، ووفقا للنص يتم السماح بخصمها باعتبارها من مصروفات الإعداد والتأسيس .

— لا يجوز الجمع بين مصروفات الاعداد والتحضير وبين أقساط الاستهلاك المسموح بها وفقا للفقرة (ج) من المادة ٤/١ ، ولذلك يجوز للشخص المكلف خصم مصروفات التأسيس الرأسمالية إما وفقا لطريقة الاستهلاك ، وإما باعتبارها من مصروفات التأسيس وفقا للفقرة (هـ) من المادة ٤/١ فلا يجوز الجمع بينهما ، أي لا يجوز خصمها مرتين من الربح الاجمالي الخاضع للضريبة .

— يدخل ضمن مصروفات الاعداد المسموح بخصمها من الربح الاجمالي أية مبالغ يتم دفعها لحكومة دبي أو أية سلطة حكومية أو غيرها كالبلدية ومثالها رسوم استخراج رخصة ممارسة المهنة أو المباني أو المياه والكهرباء ... وغيرها . ويشترط لخصم مثل هذه المصروفات الأخيرة توفر شرطين :

أ ـ ألا يتم تحميل هذه المصروفات على سلفيات يلتزم الشخص المكلف بدفعها بعد مباشرة التجارة أو العمل في دبي ، وبحيث يتم خصم هذه السلفيات تحت أي بند من البنود التي نصت عليها المادة ٤/١ الخاصة ببيان أنواع الحسومات المسموح بها من الربح الخاضع للضريبة .

ب ـ ألا تشكل هذه المصروفات جزءاً من مجمل اعتماد الزيت المتعامل به ، والذي يتم خصمه من الربح الخاضع للضريبة وفقا للمادة ٣/(٣) من المرسوم على ما سيأتي تفصيلا فيما بعد .

فإذا اقترض الشخص المكلف مبالغ لسداد مصروفات في شكل رسوم يتم دفعها لحكومة دبي أو أية سلطة حكومية أخرى مثل رسوم استخراج رخص ممارسة المهنة ، أو المباني ، أو المياه والكهرباء وغيرها من الرسوم ، ولم يتم سداد قيمة هذا القرض عن طريق مبالغ يتم خصمها من الربح الخاضع لضريبة الدخل وفقا للبنود المسموح بحسمها إستنادا الى المادة ٤/١ من المرسوم أو لم تدخل هذه المبالغ ضمن مجمل اعتماد الزيت المسموح بخصمه من الربح الاجمالي وفقا للمادة ٣/٣ ، فإنه يجوز حسم هذه المبالغ إستنادا الى الفقرة (هـ) من المادة ٤/١ .

والحكمة من ضرورة توافر الشرطين السابقين هو ألا يسمح بخصم المبالغ المشار اليها مرتين أو أكثر من الربح الخاضع للضريبة .

— يجب ألا تزيد الخصومات المسموح بها لمواجهة نفقات التأسيس والاعداد وفقا لأي فقرة فرعية من المادة ٤(١) عن مجموع تلك النفقات والمصاريف التي تكبدها الشخص المكلف وأجاز له المرسوم خصمها وفقا للفقرة (هـ) من هذه المادة ٤/١ . وهذا أمر طبيعي ، حيث لا يجوز خصم سوى النفقات التي تحملها الشخص المكلف بالفعل وليس أكثر من ذلك .

٧ - الخسائر والديون المعدومة وخسارة التشغيل الاضافية :

أ - الخسائر والديون المعدومة :

نصت الفقرة (و) من المادة ٤/١ على خصم « الخسائر المتكبدة خلال سنة ضريبة الدخل بخصوص ممارسة التجارة أو العمل في دبي ، والتي لم تعوض عن طريق التأمين أو خلافه ، بما في ذلك ، دون تحديد للتعميم المنوه عنه ، الديون الميتة والخسائر الناجمة عن إدعاءات التعويض المقدمة ضد الشخص المكلف والخسائر الناشئة عن عطب أو هلاك الموجودات التجارية أو أية ممتلكات استعملت خلال ممارسة التجارة أو العمل في دبي » .

ويتضح من النص السابق أن التكاليف التالية يجوز خصمها وهي :

— **الخسائر التي يتكبدها المشروع أو الشركة خلال سنة ضريبة الدخل** . فأية خسائر تلحق بأي ملك أو أصل إنتاجي نتيجة السرقة أو الحريق مثلا تعد تكليفا ويجوز خصمها ، بشرط ألا تكون راجعة إلى فعل الممول .

أيضا فإن خسارة التشغيل أو الخسارة الرأسمالية الناتجة عن بيع أحد الأصول أو تصفيته يجوز خصمها ، بشرط ألا يكون قد تم خصمها من الأرباح الاجمالية طبقا للفقرة (د) من المادة ٤ / ١ السابق بيان أحكامها .

— **الديون الميتة أو المعدومة** . ويقصد بها تلك الديون التي لا يستطيع الشخص المكلف الحصول عليها ، ولذا سميت بالميتة أو المعدومة ، وتكون الديون معدومة لأسباب عديدة منها وفاة المدين دون أن يترك تركة يمكن التنفيذ عليها ، أو بسبب إفلاس المدين ، أو إنقضاء الدين بالتقادم ، أو هلاك أموال المدين الضامنة للوفاء بالدين ، وغير ذلك من الأسباب .

— **الخسائر الناجمة عن التعويضات التي يحكم بها على الشخص المكلف** . فأحيانا يكون الشخص المعنوي بسبب ممارسته لأنشطته خصما للغير ، ويتحمل بسبب ذلك مصروفات ورسوم قضائية ، وغرامات ، كما قد يحكم عليه بتعويضات . وكل هذه المبالغ تعتبر تكليفا يحق خصمها من الربح الخاضع للضريبة بشرط أن تكون مرتبطة بممارسة الشخص المكلف للتجارة والأعمال في دبي (١) .

---

(١) حكمت محكمة النقض المصرية في حكم لها بتاريخ ١٩٦٧/٦/١٤م بأن المصاريف القضائية التي تحملها الممول في سبيل دفع إتهام جنائي عليه تعد من التكاليف وتخصم من الربح ، وذلك تأسيسا على أنه متى كان نشاط الممول هو الذي هيأ الفرصة لاتهامه ، وساعد عليه ، فإن ما ينفقه في سبيل دفع هذا الاتهام يعد تكليفا على الربح يخصم من وعاء الضريبة (الطعن رقم ٢١٨ لسنة ٣١ قضائية ، مشار اليه في مؤلف الاستاذ الدكتور السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ٢٠٧) .

— الخسائر الناشئة عن عطب أو هلاك الموجودات التجارية أو أية ممتلكات إستعملت خلال ممارسة التجارة في دبي .

وهذا النوع من الخسارة يندرج أيضا تحت الخسارة الرأسمالية التي يصاب بها المشروع نتيجة القدم أو العطب أو الهلاك المادي للممتلكات والأصول الانتاجية ، وهو الناتج عن استعمالها في الانتاج ، أو الهلاك الاقتصادي وهو المتسبب عن ظهور مخترعات حديثة وآلات حديثة تؤدي الى زيادة الانتاج وخفض تكاليفه ، فيعمد المشروع الى استبدال آلاته القديمة، حتى ولو لم تكن بليت نتيجة الإستعمال ، بهذه الآلات الحديثة .

ويشترط لخصم هذا النوع من الخسائر والديون المعدومة توافر شرطين :
(١) - ألا يكون قد تم تعويضها عن طريق التأمين أو غيره .

(٢) - ألا يكون قد تم حسمها بالإستناد الى النصوص الواردة بالفقرات الفرعية الأخرى بالمادة ٤/١ أو غيرها من نصوص المرسوم ، وذلك منعا من إجراء الخصم مرتين أو أكثر بالنسبة للبند الواحد .

هذا وقد نصت المادة ١/٥ على أنه « يعتبر ثمن الممتلكات الذي يقرر على أساسه مقدار الحسميات عن خسائر الممتلكات بموجب المادة ٤/١(و) أنه سعر الكلفة الأصلي للملك يضاف اليه مقدار كافة المصروفات التي تسجل لحساب رأس المال وينقص بمقدار الخسائر المسموح بها سابقا وبمجمل المبالغ المصرح بحسمها سابقا عن الاستهلاك أو التلف أو الاهتراء أو الهلاك الخاص بالملك » .

فوفقا لهذا النص فإن قيمة الممتلكات التي تتحدد على أساسها مقدار الخسائر التي يتم حسمها وفقا للفقرة (و) من المادة ٤/١ يمكن حسابها كالآتي :

(ثمن شراء الملك + أية مصروفات رأسمالية أنفقت عليه) - (المبالغ التي تم خصمها من الربح الاجمالي في سنوات سابقة عن خسارة تعرض لها الملك + أقساط الاستهلاك السابقة بالنسبة لهذا الملك) .

فإذا كان ثمن شراء آلة وتكاليف نقلها وتركيبها حتى مباشرة العمل يعادل ١٠٠٠٠ درهم ، وأنفقت عليها مصروفات رأسمالية لتجديدها وإصلاحها بمقدار ٢٠٠٠ درهم ، وكانت هذه الآلة قد سرق جزء منها تم تعويض الشخص المكلف عنه بمعرفة شركة التأمين المختصة بمقدار ١٥٠٠ درهم ، وسددت أقساط استهلاك هذه الآلة عن خمس سنوات سابقة بواقع ٥٠٠ درهم سنويا أي بإجمالي ٢٥٠٠ درهم ، وتم خصم هذه الأقساط في الخمس سنوات السابقة الخاصة بضريبة الدخل للشخص المكلف فان ثمن أو قيمة هذه الآلة التي يتم على أساسها حساب الخسائر المنصوص عليها في الفقرة (و) من المادة ٤/١ تحسب كالآتي :

(ثمن الشراء+مصروفات رأسمالية)-(مبلغ التأمين+أقساط استهلاك)=
(١٠,٠٠٠ + ٢٠٠٠) - (١٥٠٠ + ٢٥٠٠) = ٨٠٠٠ درهم

وهذه القيمة تسمى بالقيمة الدفترية ، وكان يكفي للمشرع النص على أن الخسارة محل البحث يتم حسابها على أساس القيمة الدفترية للأصل الانتاجي أو الملك بدلا من هذه الصياغة المفصلة ، لأن القواعد المحاسبية التي يتم اتباعها في حساب القيمة الدفترية لأصل من الأصول الانتاجية تأخذ في الاعتبار جميع القواعد التي ورد النص عليها في المادة ١/٥ من المرسوم .

ب ـ خسارة التشغيل الإضافية :

نصت المادة ٤/(٢) من المرسوم على أنه « في الأحوال التي يتعامل فيها الأشخاص المكلفون ببضائع تنتجها شركة ليست شخصا مكلفا ، فإن

مجموع الحسميات المصرح بها بموجل هذه المادة (٤/١) لهؤلاء الأشخاص المكلفـين خلال أيـة سنـة ضريبـة دخل تعتبر زائدة بمقدار صافي خسارة التشغيل لتلك الشركة المنتجة عن تلك السنة ، محسوبة على الأساس المبين في هذا المرسوم لحساب الدخل الخاضع للشخص المكلف المتعامل بالبضائع كما لو كانت تلك الشركة المنتجة شخصا مكلفا يتعامل بالبضاعة خلال سنة ضريبة الدخل المذكورة . ويشترط في ذلك أن الزيادة الناجمة فيما يتعلق بكل شخص مكلف يتعامل بالبضائع تقتصر على ذلك الجزء من خسارة التشغيل الذي تشهـد الشركـة المنتجة أنه متسبب عن البضائع أو الحقوق المبيعة لذلك الشخص المكلف خلال سنـة ضريبـة الدخـل المذكورة . كذلك يشترط أن مجمـوع كافة تلك الزيادات المشهود عليها من قبل تلك الشركة المنتجة لا تتجاوز صافي خسارة التشغيل » .

ويتعلق النص السابق بحالة الشخص المكلف الذي يتعامل بالتجارة أو الصناعة في بضائع تنتجها شركة ليست شخصا مكلفا ، أي شركة لا تخضع لمرسوم ضريبة الدخل في دبي ، كأن تكون شركة أجنبية ، أو شركة تمارس التجارة الأعمال في إمارة أخرى من إمارات الدولة ، فهذه الشركة قد تصاب بخسارة بمناسبة إنتاج البضائع التي يتعامل فيها الشخص المكلف .

ونظرا لأن خسارة التشغيل التي أصابت هذه الشركة كانت بسبب إنتاجها للبضائع التي حصل عليها الشخص المكلف ، لذا أجاز المرسوم خصم هذه الخسارة من دخل الشخص المكلف الخاضع للضريبة في خلال السنة التي حدثت فيها هذه الخسارة ، وذلك بالاضافة الى الحسومات الأخرى التي أجاز المرسوم للشخص المكلف أن يخصمها من هذا الدخل ، والتي نصت عليها المادة ٤/١ وهي جميع الحسومات التي سبق لنا بيانها في البنود السابقة من (أ) الى (و) ؛ ولذا أطلقنا على هذه الحسومات المنصوص عليها بالمادة ٤/٢ « خسارة التشغيل الاضافية » .

وقد اشترط المرسوم عدة شروط للسماح بهذه الحسومات الاضافية نجملها فيما يلي : -

— أن يكون المستفيد شخص مكلف يتعامل في بضائع تنتجها شركة ليست شخصا مكلفا ، أي لا تخضع لضريبة الدخل في دبي .

— أن يقتصر الخصم على « خسارة التشغيل » التي تتحمل بها الشركة غير الخاضعة لضريبة الدخل وذلك بمناسبة إنتاجها للبضائع التي يتعامل فيها الشخص المكلف . فأية خسارة أخرى بخلاف التشغيل لا يتم خصمها ، كذلك لا يجوز خصم أية تكاليف أخرى قد تتحمل بها هذه الشركة ولو كانت بمناسبة إنتاج هذه البضائع ، كأجور العمال وأقساط التأمين والتبرعات وغيرها كتلك المنصوص عليها بالفقرة (١) من المادة (٤) من المرسوم .

— أن يتم حساب « صافي خسارة التشغيل » وفقا للطريقة التي يتم بها حساب الدخل الخاضع للضريبة كما لو كانت الشركة المنتجة شخصا مكلفا يتعامل بالبضاعة خلال سنة ضريبة الدخل التي يتم فيها الحساب .

— أن تشهد الشركة المنتجة أن « خسارة التشغيل » هذه قد تسببت عن البضائع أو الحقوق المبيعة للشخص المكلف خلال سنة ضريبة الدخل المذكورة . ونخلص من ذلك أيضا أن « خسارة التشغيل » يجب أن تتحدد قيمتها في حدود قيمة البضائع التي حصل عليها الشخص المكلف ، فإذا كانت قيمة ما حصل عليه الشخص المكلف هو نصف ما أنتجته الشركة المنتجة من بضائع في سنة ما ، فإن الحسم الاضافي الذي سيحصل عليه الشخص المكلف في هذه السنة يتحدد « بنصف خسارة التشغيل » التي تكون الشركة المنتجة قد أصيبت بها بمناسبة إنتاج هذه البضاعة .

— يجب الا يتجاوز مجموع الزيادات ، أي الحسومات الاضافية ، المشهود عليها من قبل الشركة المنتجة « صافي خسارة التشغيل »التي أصيبت بها هذه الشركة خلال عام المحاسبة .

ولعل المشرع أراد من هذا الشرط الأخير أن يضع حدا أقصى لهذا النوع من الحسومات الإضافية بألا تزيد عن صافي خسارة التشغيل الذي أصيبت به الشركة المنتجة ، ورغم ذلك فإن هذا القيد لا يعد كافيا ، فقد تبالغ الشركة في حساب « صافي خسارة التشغيل » خاصة إذا كانت هذه الشركة شركة أجنبية مقرها خارج دبي أو خارج دولة الامارات العربية المتحدة ، وكان الشخص المكلف أحد فروعها العاملة في دبي ، فمن مصلحة هذه الشركة أن تبالغ في حساب « خسارة التشغيل » حتى تقلل بقدر الامكان من دخل الشخص المكلف « فرعها » الخاضع للضريبة في دبي ، أملا في تخفيض ما يدفعه هذا الفرع من ضرائب في دبي الى أقل ما يمكن .

وكان يتعين على المشرع النص على وسيلة أخرى لرقابة « تقدير » الشركة المنتجة « لخسارة التشغيل » ، كأن ينص على أنه في حالة المبالغة في التقدير ، يحق للادارة الضريبية أن ترفضه ، ويكون لها إجراء التقدير الملائم على أساس قواعد التقدير المتعارف عليها وفقا لظروف وطبيعة كل صناعة وتجارة مماثلة لتلك التي تمارسها الشركة المنتجة .

ج - ترحيل الخسائر :

يتصل بمبدأ التحديد السنوي للأرباح الخاضعة للضريبة مبدأ آخر هو « استقلال السنوات المالية » ومؤداه اعتبار كل سنة مالية وحدة منفصلة عن السنوات السابقة واللاحقة لها وذلك فيما يتعلق بتحديد الأرباح التي تخضع للضريبة ، فلا صلة بين أرباح ومصروفات سنة معينة وبين تلك الخاصة بالسنوات السابقة أو اللاحقة لهذه السنة .

واستثناء من هذا المبدأ نصت المادة ٨ من المرسوم على أنه « إذا تكبد الشخص المكلف خلال سنة ضريبة دخل وأثناء ممارسته تجارة أو عملا خسارة (تحسب بذات الطريقة كالدخل بموجب أحكان هذا المرسوم) ولم يعوض عنها بصورة كاملة وفقا لأحكام هذا المرسوم ، فيحق للشخص المكلف أن يطالب بتدوير أي جزء من الخسارة التي لم يعوض عنها كما ذكر ، وبقدر المستطاع حسمه أو انقاصه من مقدار الدخل لسنوات ضريبة الدخل التالية » .

« يعطى أي تعويض بموجب هذه المادة قدر المستطاع في أول سنة ضريبة دخل تالية ، فإن لم يتيسر ذلك ففي سنة ضريبة الدخل التي تليها وهكذا » .

ويتضح لنا من النص السابق أنه يعالج الحالة التي يختتم فيها حساب أحد السنين بخسارة ، أيا كان نوع هذه الخسارة على التفصيل الذي رأيناه سابقا ، ولم يعوض عنها بأية طريقة ما ، كحصول الشخص المكلف على تعويض من شركة التأمين ، فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية ، فإذا بقي بعد ذلك جزء من الخسارة نقل الى السنة التالية وهكذا حتى يتم خصم الخسارة بأكملها من أرباح السنوات التالية أيا كان عدد السنوات التي تم ترحيل الخسارة اليها ، وأيا كانت قيمة هذه الخسارة لأن المرسوم لم يضع حدا أقصى للخسارة التي يجوز خصمها أو ترحيلها .

واذا كانت العدالة تقتضي إعانة المشروعات التي تصاب بخسارة ، ومساعدتها على تغطية هذه الخسارة بخصمها من أرباح السنوات التالية حتى تستطيع الوقوف على قدميها مرة ثانية بما يخدم ، أهداف التنمية الاقتصادية ، الا ان السماح بتدوير أو ترحيل الخسائر الى السنوات التالية أيا كان عددها ، سوف يؤثر على حصيلة الضريبة ، حيث ستقل الأرباح التي يمكن فرض الضريبة عليها مما يعود بالضرر على خزينة الحكومة ، كما أنه قد يؤدي الى التلاعب أو تهاون الشركات الخاسرة في ترشيد سياستها وإدارتها حتى تتجنب حدوث خسارة مرة ثانية أو تدارك الخسائر في فترة مستقبلية معقولة ، ما دام أن القانون يسمح لها بتعويض هذه الخسائر من أرباح أي عدد من السنوات التالية في حالة تحققها .

لذلك نرى أن يقيد المشرع ترحيل الخسائر بفترة ثلاث أو خمس سنوات على الأكثر ، وهي فترة كافية يمكن للشركة الخاسرة أن تعمل ما في وسعها لتحقيق أرباح تكفي لتغطية هذه الخسارة ، فإذا تبقى جزء من الخسارة بعد مرور السنوات المقترحة وجب أن تتحمله الشركة لأنها قصرت في تعويض الخسارة خلال هذه المدة الطويلة .

ومن القواعد التي يجب العمل بها ايضا أنه إذا كان للشخص المكلف عدة مشروعات أو شركات مستقلة أو غير مستقلة تعمل في دبي بالتجارة أو ممارسة الأعمال ، جاز له أن يخصم الخسارة التي أصيب بها في أحد منشآته من تلك الأرباح التي حققها في المنشآت الأخرى في سنة تحقيق الخسارة والسنوات التـاليـة . ويسري هذا الحكم حتى لو كانت الخسارة حدثت لمنشأة تابعة للشخص المكلف وموجودة في الخارج ، فطالما أن هذه المنشأة ليست منشأة مستقلة وتخضع أرباحها التي تحققت في الخارج لضريبة الدخل في دبي ، فكذلك يجب أن يكون الوضع بالنسبة للخسارة التي تلحق بها .

واذا انتقلت ملكية الشخص المعنوي ، فإن هذا لا يؤثر على عملية ترحيل الخسارة ، لأن هذا المبدأ الذي تقرر في المادة ٨ من المرسوم إنما قصد به مساعدة الشركة أو المشروع المصاب بخسارة على عبور هذه الأزمة ، وبالتالي يجـوز للشخص المعنـوي أن يستمـر في التمتع بهذه الميزة ، حتى لو تغير مالكوه ، فلا يؤثر في حق إحدى الشركات المساهمة مثلا في تعويض خسارتها التي أصيبت بها في سنة ما من أرباح السنة أو السنوات التالية انتقال ملكية أسهمها الى ملاك جدد قاموا بشراء أسهمها أثناء فترة الخسارة أو الفترات التالية . (١)

٨ ـ المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد :

وفقـا لنص المادة ٤/١(ب) من المرسوم فإن « المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد » لا يتم خصمها من الربح الإجمالي قبل فرض الضريبة ، ولكن يتم

---

(١) على عكس ذلك بالنسبة للأفراد الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة في دول أخرى غير دولة الامارات العربية المتحدة . ففي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون المهن التجارية والصناعية في مصر ، نجد أن هذه الضريبة ضريبة شخصية تفرض باسم الممول شخصيا ، ولذلك لا يجوز أن يطالب بترحيل الخسارة سوى الشخص الذي أصيب بهذه الخسارة ، وبالتالي فان الشخص الذي انتقلت اليه ملكية المنشأة الخاسرة لا يمكنه الاستفادة من ذلك سواء كان نقل الملكية قد تم بمقابل أو بدون مقابل ، كما لا يجوز للورثة الذين إستمروا في مزاولة نشاط مورثهم أن يطالبوا بترحيل الخسارة التي كانت قد أصابت هذا المورث .

من ناحية أخرى يجوز للممول الذي قام بنقل ملكية المنشأة أن يطالب بترحيل أو تعويض الخسارة التي كان قد أصيب بها قبل نقل ملكية المنشأة ، وذلك بالنسبة للمنشآت التي يقوم بإدارتها أو بإفتتاحها فيما بعد ، أو بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي الذي يمارسه في المستقبل مثل ممارسته لمهنة الدلالة أو السمسرة .

خصمهـا وفقا للمادة ٣/٣ من المرسوم من مبلغ الضريبة ذاته والذي يتم تحديده بعد تطبيق السعر المنصوص عليه في المادة ٢/١٩ من المرسوم على صافي الربح الذي حققه الممول في سنة المحاسبة .

ويبـدو من نص المـادة ٢/١٧ أن « مجمل الاعتماد » عبارة عن مبالغ تشكل مجموعة من الأتاوات والضرائب والرسوم التي يتحمل بها الشخص المكلف بمنـاسبة ممارسته التجارة والعمل في دبي ، ولذلك يتم خصم هذه المبـالغ من قيمـة الضريبة المفروضة على الشخص وليس من قيمة الربح الصافي الذي يحققه هذا الشخص في سنة ما .

ومن أجل بيان المقصود بعبارة « مجمل الاعتماد » المنصوص عليها في المادة ٢/١٧ ، فقد ورد في النص المشار اليه أن هذه العبارة « تعنى فيما يتعلق بأي شخص ، مجمل كافة الأتاوات فيما عدا الأتاوات المفروضة على البترول الخام ، وهي تعادل (ثُمن) من قيمة البترول الخام حسب السعر المعلن المطبق المستخرج من دبي ومصدر منها ، والايجارات والضرائب (فيما عدا الضريبـة المفـروضة بموجب هذا المرسوم ، وكل دفعة لحساب ضريبة مستبدلة) والرسوم والعوائد والجبايات الأخرى من نوع مماثل مما تؤول أو يتسلمها حاكم دبي » أو أية سلطة تابعة للدولة أو الحكومة أوذات صفة عامة في دبي (سواء كانت مركـزية أو محلية) فيما يتعلق بسنة ضريبة الدخل المختصـة ، وذلك بشـأن ممـارسـة التجارة أو العمل في دبي من قبل ذلك الشخص أو بشأن نقل أو بيع أو شحن أو تصدير البضائع التي ينتجها ذلك الشخص في دبي « ولا تشمل أية دفعات تدفع الى الحاكم بموجب أية اتفاقية معقودة تقضي بجعل حصته في دخل أي شخص نسبة معينة من ذلك الدخل » .

ويظهر من النص السابق أن « مجمل الاعتماد » يشتمل على المبالغ التالية :

أ ـ الأتـــاوات :

ويقصد بالأتاوة تلك المدفوعات التي يتم دفعها مقابل الترخيص بإستغلال أنواع معينة من الحقوق المملوكة للأفراد أو للهيئات الخاصة كالشركات ، أو الهيئات العامة كالحكومات . وغالبا ما تفرض الأتاوة على استخراج الموارد الطبيعيـة كالبترول والمعادن والأخشاب والفحم وغيرها من الثروات ، حيث تلتزم الشركة التي حصلت من الدولة على التصريح باستغلال مصدر طبيعي معين ، كحقول النفط ، بدفع مبالغ معينة للدولة أو الجهة مانحة الترخيص .

فالأتاوة تعتبر مقابلا عن استغلال الثروة الطبيعية كالفحم أو النفط في المستقبل .

وهناك عدة طرق تلجأ اليها الدول لحساب الأتاوة المفروضة على الشركات التي تقوم باستغلال الثروة المعدنية . فقد تتحدد الأتاوة بمبلغ معين ثابت يتم فرضه على كل طن أو متر مكعب من المنتج ، الا ان الشائع أن تتخذ الاتاوة شكل مبلغ يتدرج على أساس قيمة الخام المنتج ، فتحسب الإتاوة في هذه الحالة في شكل نسبة معينة من ثمن البيع ، وغالبا ما يتضمن الاتفاق على استغلال المصدر الطبيعي الا تقل النسبة التي تحصل عليها الدولة كإتاوة عن مبلغ معين .

ومن الطرق الأخـرى المتبعـة في حسـاب الإتاوة أن تتحدد على أساس الأربـاح التي تحققهـا الشركة المرخص لها بالاستغلال ، وهذا هو الشائع بالنسبـة لاستغـلال النفـط ، حيث تقتسم الأرباح الصافية بين الشركات العاملة وبين الحكومات المضيفة ، وأحيانا تحصل الحكومات على نصيب من الأرباح أكثر من هذه الشركات العاملة (١) .

ونـلاحظ أن قيمة الاتاوة المفروضة على استغلال البترول في إمارة دبي تعادل (ثُمن) ، أي ١٢,٥٪ من قيمة البترول الخام حسب السعر المعلن المـطبق المستخرج من دبي والمصدر منها ، وهذا هو ما نصت عليه المادة ٢/(١٧) من المرسوم .

---

(١) راجع د. راشد البراوي ، المرجع السابق ، ص ١ .

الا انه وفقا لنص المادة الأولى من المرسوم الاتحادي رقم ٥٥ لسنة ١٩٧٤ الصـادر برفع نسبة الإتاوة في جميع اتفاقيات الامتياز للشركات البترولية العاملة في الدولة ، فقد تم زيادة هذه النسبة من ١٢,٥٪ الى ١٤,٥٪ .

ونحن نرى أن هذه الزيادة في مقدار الأتاوة تسري ايضا بالنسبة لشركات البترول العاملة في إمارة دبي لأن المرسوم الاتحادي يسري بالنسبة لجميع إمارات الدولة وهذا ما نصت عليه صراحة المادة الأولى من المرسوم الاتحادي المشار اليه .

ووفقا لنص المادة ٣/٣ فإن مجمل كافة الإتاوات التي يدفعها الشخص المكلف الى حكومة دبي تستنزل قيمتها من مبلغ الضريبة التي يلتزم بدفعها خلال سنة ما ، ويستثنى من ذلك الإتاوة المفروضة على البترول الخام المشار اليه سابقا ، حيث لا يجوز خصمها من مبلغ الضريبة المفروضة على الشركة أو المشروع الذي يقوم بأنتاج البترول الخام من حقول نفط دبي .

ب ـ الإيجــــارات :

وهي الايجارات التي يلتزم بدفعها الشخص المكلف عن جميع الأماكن التي يستـأجـرهـا ليـزاول فيهـا نشاطه في دبي ، مثل المعارض والمخازن والجراجات والمصانع ، وغيرها .

ويشترط لكي تكون الايجارات أحد المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد الذي يسمح بخصمه من مبلغ الضريبة ، أن تؤول هذه الايجارات الى حكومة دبي أو أية سلطة تابعة للدولة أو الحكومة أو ذات صفة عامة في دبي سواء كانت مركزية أو محلية (م١٧/٢ من المرسوم) . وهذا معناه أن الايجارات التي يدفعها الشخص المكلف الى الجهات الخاصة كالأفراد والجمعيات والشركات الخاصة أو الى جهات عامة بخلاف حكومة دبي والسلطات العامة التابعة لها مقابل استئجار بعض الأماكن منها لا يسمح بخصمها من مبلغ الضريبة .

لكن هذا لا يعني أن هذا النوع من الايجارات لا يسمح بخصمها بصفة مطلقـة ، فوفقا للقواعد العامة في اعتبار نفقة ما تكليفا على الدخل ، يمكن خصم هذه الايجارات من الربح الاجمالي الخاضع للضريبة ، اذا كانت هذه الايجـارات لازمـة ومـرتبطة بنشاط الشخص المكلف الذي يمارس التجارة والأعمال في دبي .

ج - الضرائب والرسوم والعوائد والجبايات

تدخل الضرائب التي يدفعها الشخص المكلف لحكومة دبي أو السلطات العـامة بها باستثناء ضريبة الدخل وكل دفعة لحساب ضريبة مستبدلة أو مفروضة بموجب هذا المرسوم ، في المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد .

وينطبق ذلك أيضا بالنسبة للرسوم مثل الرسوم الجمركية ، والعوائد مثل عوائـد البلدية والجبايات الأخرى التي تؤول الى حكومة دبي أو السلطات العامة بها ، مثل مقابل استخراج رخص ممارسة المهنة أو النشاط ، وأيا كان المسمى الذي يطلق على هذا المقابل أو الجبايات .

ولقد ورد النص صراحة على عدم جواز خصم الضريبة أو الدفعات البديلة لضريبـة الدخل لدى حساب الدخل الخاضع للضريبة وذلك في المادة ١/٤ (ب) ، م ٣/٤ على الترتيب .

كما ورد النص على عدم جواز خصم قيمة أي منهمامن مبلغ الضريبة التي يلتزم الشخص المكلف بدفعها في سنة ما عن ربحه الصافي الذي حققه في هذه السنة وذلك في المادة ١٧/٢ .

وتبدو الحكمة في عدم جواز خصم ضريبة الدخل أو الضريبة البديلة عنها من الدخل الإجمالي أو من مبلغ الضريبة المفروضة على الشخص المكلف ، أن أيا منهما لا تعد تكليفاً على الدخل ، وانما تعد استعمالا لهذا الدخل ، لأن الشخص المكلف لا يدفع هذه الضريبة إلا عندما يتحقق الدخل الخاضع لها بالفعل ، فهي لا تساهم في انتاج هذا الدخل ، أي أنها لا تعد من الأعباء اللازم تحملها حتى يتولد هذا الدخل ، وانما يتم حسابها وتطبيقها عندما يتولد هذا الدخل بالفعل [١] .

وهـذا بعكس الضرائب والرسـوم الأخرى كالضرائب والرسوم الجمركية وغـيرها من العوائد والجبايات التي تدفع لحكومة دبي أو السلطات العامة بهـا ، حيث نصت المـادة ١٧/٢ على اعتبارها من المبالغ المشمولة بمجل الاعتماد وبالتالي يتم انزالها من مبلغ ضريبة الدخل التي يتم فرضها على

---

(١) انظر د. محمد حسن الجزيري : ضريبة الدخل في التشريع المصري ، الكتاب الثاني : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، بدون سنة نشر ، ص ١٨١ .

الدخل الصافي الذي حققه الممول في سنة ما ، وذلك بموجب المادة ٣/٣ من المرسوم ، لأن هذه المدفوعات تعتبر تكليفاً على الدخل وليس استعمالا له ، حيث يلتـزم الشخص المكلف بدفعهـا قبل حصوله على الدخل ، بل وحتى يستطيع الحصول على هذا الدخل ، وهذا هو ما نصت عليه صراحة المادة ٢/١٧ حيث اشترطت لاعتبار مثل هذه المدفوعات من المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد أن يتم دفعها بشأن ممارسة التجارة والأعمال في دبي .

ويثور التساؤل بالنسبة للضرائب والرسوم الأجنبية التي يكون الشخص المكلف قـد تحمـل بها ودفعها للخارج . مثل هـذه الضرائب والرسوم لا يمكن اعتبـارهـا من ضمـن المبـالغ المشمـولة بمجمـل الاعتمـاد والتي يسمح بخصمها من قيمة ضريبة الدخل المفروضة على الشخص المكلف في سنة المحاسبة وذلك لأن المادة ٢/١٧ من المرسوم إشترطت بالنسبة لهذه المبالغ أن يتم دفعها لحكومة دبي أو السلطات العامة بها ، والضرائب والرسوم الأجنبية لا ينطبق عليها هذا النص حيث تم دفعها للسلطات الأجنبية .

لكن إذا كانت هذه الضرائب والرسوم الأجنبية لا يمكن إدخالها ضمن المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد ، إلا أنه يمكن اعتبارها بمثابة تكليف على الدخل ، وبالتالي يستطيع الشخص المكلف أن يطالب بخصمها من الدخل الاجمـالي الخاضع للضريبة ، إذا أثبت أنه قام بدفعها للسلطات الأجنبية بسبب مباشرته التجارة والعمل في دبي ، وأنها كانت لازمة من أجل حصوله على هذا الدخل الاجمالي ، كأن يكون هذا الشخص قد استورد مواد خام من الخارج وتحمل في سبيل ذلك ضرائب أو رسوم قام بدفعها للدولة الأجنبية التي استورد منها هذه المواد التي أستخدمها في تجارته أو أعماله في دبي ، وأنها ساهمت في حصوله على الدخل الخاضع لضريبة دبي كغيرها مثل باقي التكاليف والنفقات واجبة الخصم من هذا الدخل الخاضع للضريبة .

وسواء أكانت الضرائب والرسوم والعوائد وغيرها من الجبايات من الممكن خصمها من مبلغ الضريبة (بالنسبة لمجمل الاعتماد) ، أو كانت مسموحا بخصمهـا من الدخل الخاضع للضريبة ، فإنه يشترط أن يكون الشخص المكلف قد دفعها للسلطات المحلية أو الأجنبية ، بحسب الأحوال ، في خلال السنـة الضريبية التي حقق فيها الدخل الخاضع للضريبة ، فإذا كان قد دفعها في سنوات سابقة فلا يجوز خصمها ، لأنها تكون في هذه الحالة غير متصلة بإنتاج هذا الدخل الذي تحقق خلال هذه السنة الضريبية .

وهنـاك عدة شروط تضمنتهـا المـادة ٢/(١٧) يجب توافـرها في المبالغ المشمـولة بمجمـل الاعتمـاد حتى يمكن اعتبـارها كذلك ، وبالتالي يسمح بخصمهـا من مبلغ ضريبـة الدخـل التي يتم حسـابها وفقا للمادة ٣ من المرسوم ، وهذه الشروط هي :

(١) ـ أن يتم دفع هذه المبالغ الى حكومة دبي أو أية سلطة تابعة للدولة أو الحكومة أو ذات صفة عامة في دبي ، سواء كانت محلية أم مركزية ، فإذا دفعت الى جهـات خاصـة داخـل أو خارج دبي ، أو إذا دفعت الى جهات حكومية خارج دبي ، كالرسوم الجمركية التي تدفع في إمارة الشارقة عن مواد خام يتم استيرادها عن طريق ميناء الشارقة بمعرفة شخص مكلف في دبي ، فهذه لا تدخل ضمن المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد ، وإن كان من الممكن اعتبارها تكليفا على الدخل واجب الخصم من الدخل الاجمالي في حالة توافر الشروط السابق الاشارة اليها .

(٢) ـ أن يتم دفع هذه المبالغ في خلال سنة ضريبة الدخل التي تحقق فيها الدخـل الخـاضـع للضريبـة . وسبق لنـا توضيـح ذلك بالنسبة للضرائب والرسوم ، وهو يسري بالنسبة لباقي المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد .

(٣) ـ أن يتحمـل الشخص المكلف بهـذه المبـالغ بشأن ممارسته التجارة والعمل في دبي أو بشأن نقل أو بيع أو شحن أو تصدير البضائع التي ينتجها في دبي وذلك بحسب الأحوال .

(٤) ـ الا تمثل هذه المبالغ أية دفعات يتم دفعها لحكومة دبي بموجب أية اتفاقية معقودة معها تقضي بجعل حصتها في دخل أي شخص تمثل نسبة معينة من ذلك الدخل .

فإذا تخلف شرط أو أكثر من الشروط السابقة بالنسبة لأي مبلغ من المبالغ الموضحـة آنفـا ، فإن هذا المبلغ لا يعتبـر من المبـالغ المشمـولة بمجمل الاعتماد ، وان كان يمكن اعتباره من التكاليف المسموح بخصمها من الدخل الخاضع للضريبة اذا توافرت باقي الشروط اللازمة لذلك .

٩ ـ مجمل إعتماد الزيت المتعامل به :

نصت المادة ٢(١٨/) من المرسوم على أن « عبارة (مجمل إعتماد الزيت المتعامل به) تعني ذلك القدر من مجمل الاعتماد الذي يؤول أو يدفع عن سنة ضريبة الدخل المعنية بشأن إنتاج ونقل وبيع وشحن أو تصدير الزيت المتعامل به ، ويشترط في ذلك أنه إذا انتج ذلك الزيت المتعامل به من قبل شركة منتجة ليست شخصا مكلفا ، فعندها يخفض قدر من مجمل الاعتماد المذكور بمبلغ يعادل ٥٥٪ من دخل تلك الشركة المنتجة عن سنة ضريبة الدخل المذكورة والمتحصل من ذلك الزيت المتعامل به ، ولكنه يخفض بمبلغ يعادل ٥٠٪ من ذلك القدر من دخل تلك الشركة المنتجة الناشيء عن التعامل بالزيت قبل اليوم الرابع عشر من شهر نوفمبر (تشرين الثاني) ١٩٧٠ ، على أن يحسب ذلك الدخل على الأساس المبين في هذا المرسوم لحساب الدخل الخاضع للضريبة للشخص المكلف المتعامل في الزيت كما لو كانت تلك الشركة المنتجة شخصا مكلفا يتعامل في الزيت لسنة ضريبة الدخل المذكورة » .

وتعني كلمة « زيت » التي وردت بالنص السابق ، البترول الخام أو المواد الهيدروكربونية المنتجة داخل دبي (م ٢/(١٣) .

وتعني عبارة « الزيت المتعامل به » تلك الكمية من الزيت الآيلة الى شركة منتجة والتي نشأ عن تعامل الشركة فيها حصولها على دخل خاضع للضريبة عن سنة ضريبة دخل (م ٢/١٦) .

كما تعني عبارة « التعامل في الزيت » تعامل الشخص المكلف في الزيت أو الحقوق في الزيت ، كانتاجه أو نقله أو شحنه أو تصديره ... الخ ، (م ٢/١٤) .

وبعد أن أوضحنا معاني بعض الكلمات والعبارات المتعلقة بانتاج البترول والتعامل فيه نعود الآن لبيان مضمون المادة ١٨/٢ التي نصت على أحكام « مجمل اعتماد الزيت المتعامل به » .

أما عن المقصود بعبارة « مجمل الاعتماد » والتي قمنا بشرحها تفصيلا بالفقرة (ح) السابقة ، فنحيل القارىء عليها .

وفي ضوء ذلك فإن عبارة « مجمل اعتماد الزيت المتعامل به » تعني تلك المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد الت تؤول أو تدفع لحكومة دبي أوأية سلطة عامة محلية أو مركزية بها بشأن إنتاج ونقل وبيع وشحن أو تصدير النفط الخام أو مشتقاته ، مع الالتزام بما نصت عليه المادة ٢/١٧ في خصوص عدم اعتبار الأتاوات المفروضة على البترول الخام والتي تعادل ١٤,٥٪ من قيمة البترول الخام حسب السعر المعلن المطبق والمستخرج من دبي ومصدّر منها ، من ضمن المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد ، ولذلك لا يسمح بخصم هذه الأتاوات من مبلغ ضريبة الدخل التي تم خلالها دفع هذه الأتاوات .

وفيما يتعلق بخصم المبالغ المشمولة بمجمل اعتماد الزيت المتعامل به ، نجد أن المادة ٢/١٨ فرّقت في هذا الخصوص بين الشخص المكلف ، أي الشركة المنتجة التي تخضع أرباحها للضريبة على الدخل في دبي ، وبين الشركة المنتجة التي لا تخضع لهذه الضريبة ، أي ليست شخصا مكلفا :-

(١) **فبالنسبة للشخص المكلف** : فإن مجمل الاعتماد بالنسبة له يشتمل على كافة المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد التي تؤول أو تدفع عن سنة ضريبة الدخل المعنية بشأن انتاج ونقل وبيع وشحن أو تصدير الزيت المتعامل به . وجميع هذه المبالغ يسمح بخصمها من مبلغ الضريبة التي يلتزم الشخص المكلف بناء على نص المادة ٢/١٩ بدفعها مهما كانت قيمة هذه المبالغ ، مع ملاحظة ما سبق أن أشرنا اليه من عدم جواز اعتبار الإتاوات المفروضة على البترول الخام من ضمن المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد ، وبالتالي لا يجوز خصمها من مبلغ الضريبة مثل باقي المبالغ الأخرى التي يجوز خصمها ، وهذا يعني أن الشركة تلتزم بدفع الإتاوة والضريبة معا .

(٢) **بالنسبة للشركة المنتجة التي لسيت شخصا مكلفا** : وهذه الشركة المنتجة لا تخضع لضريبة الدخل في دبي ، ومن ثم فإن المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد التي تلتزم هذه الشركة بدفعها لحكومة دبي أو أية سلطة عامة بها لا يمكن خصمها من مبلغ الضريبة مثل الشركة التي تعتبر شخصا مكلفا ، وذلك لعدم وجود ضريبة أصلا يتم استنزال هذه المبالغ من قيمتها .

ولهذا السبب فإن المشرع نص على أن مجمل الاعتماد ، أي المبالغ التي تلتزم الشركة بدفعها للحكومة في هذه الحالة تتحدد بنسبة مئوية معينة من الدخل الذي حققته الشركة من التعامل في الزيت خلال سنة المحاسبة . وقد فرق المشرع في تحديد هذه النسبة المئوية بين وضعين هما :

ـــ بالنسبة للشركة المنتجة التي حققت دخلا من التعامل في الزيت قبل ١٤/١١/١٩٧٠م فإن المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد يجب ألا تزيد عن ٥٠٪ من هذا الدخل .

ـــ اما بالنسبة للشركة المنتجة التي حققت دخلا من التعامل في الزيت بعد ١٤/١١/١٩٧٠م فإن المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد ، أي المبالغ التي يجب دفعها لحكومة دبي في شكل ضرائب أو ايجارات أو رسوم أو جبايات أو اتاوات فيما عدا الاتاوة المفروضة على البترول الخام يجب ألا تزيد عن ٥٥٪ من دخل هذه الشركة الذي تحقق في سنة ما من السنوات الضريبية .

ويلاحظ أن المشرع في تحديده للنسب السابقة قد ساوى بين الشخص المكلف ، وبين الشركة التي ليست شخصا مكلفا ، حيث أنه أخضع الشخص المكلف الذي يتعامل في الزيت لضريبة دخل تعادل ٥٠٪ من هذا الدخل الذي تحقق قبل ١٤/١١/١٩٧٠م ، أما الدخل الذي تحقق بعد هذا التاريخ فيخضع لضريبة قدرها ٥٥٪ من هذا الدخل على التفصيل الذي سنراه عند شرحنا لسعر الضريبة على الدخل ، وهذه النسب هي ذاتها التي تحدد المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد التي يلتزم الشخص غير المكلف بدفعها للحكومة على التفصيل السابق .

وفيما يتعلق بحساب الدخل الذي تحققه الشركة المنتجة التي ليست شخصا مكلفا ، فقد نصت المادة ١٨/٢ على أن يحسب هذا الدخل وفقا للأسس المبينة في هذا المرسوم والتي يتم اتباعها لحساب الدخل الخاضع للضريبة للشخص المكلف المتعامل في الزيت ، كما لو كانت هذه الشركة المنتجة شخصا مكلفا يتعامل في الزيت لسنة ضريبة الدخل المذكورة وسوف نعرض هذه الأسس التي نص عليها المرسوم فيما بعد عند شرحنا لكيفية حساب الضريبة على الدخل .

١٠ ـ السماح بالخصومات بالنسبة للممتلكات التي تم الحصول عليها والمصروفات التي تمت قبل صدور المرسوم :

بناء على نص المادة ٥/(٢) ، فإنه في حالة الحصول على الملك أي الأصل الانتاجي أو تكبد المصروفات والنفقات قبل نفاذ هذا المرسوم فإن الحسميات المقررة في المادة ٤/(١)ج ، د ، هـ ، و ، للشخص المكلف عن السنين الخاضعة للضريبة بعد سريان هذا المرسوم ، تحسب وكأن هذا المرسوم كان ساري المفعول خلال المدة التي مارس فيها الشخص المكلف التجارة والأعمال في دبي ، فهذا النص يتضمن سريان المرسوم بأثر رجعي ، والسماح بأجراء الخصومات والحسميات التي عاصرت الحصول على الملك أو تكبد المصروف . وفيما يلي بيان بالخصومات التي سمح المرسوم بخصمها من الربح الخاضع للضريبة على الرغم من أنها قد تمت قبل سريان العمل بالمرسوم وهي :

١ ـ أقساط أو علاوات الاستهلاك مقابل استهلاك أو ترك أو اهتراء الممتلكات (م٤/١ ج) .

٢ ـ الخسارة الرأسمالية أو خسارة التشغيل التي تلحق بالملك الذي تم شراؤه قبل سريان المرسوم (م ٤/١ د) .

٣ ـ نفقات ومصروفات التحضير والاعداد التي تحمل بها الشخص المكلف قبل ممارسته ومباشرة التجارة والأعمال في دبي والتي تحمل بها قبل سريان المرسوم (م ٤/١ هـ) .

٤ ـ الخسائر والديون المعدومة التي تحمل بها الشخص المكلف قبل سريان المرسوم (م ٤/١ و) .

هذا وقد سبق لنا شرح البنود السابقة تفصيلا باعتبارها من الخصومات أو الحسميات التي أجاز المرسوم تنزيلها من الربح الإجمالي تمهيدا للوصول للربح الصافي الخاضع للضريبة .

والسماح بخصم هذه التكاليف والمصروفات يعد استثناء من مبدأ خصم النفقة أو التكاليف في السنة التي حدث فيها الانفاق أو تحمل التكلفة .

لكن اذا كانت المادة ٥/(٢) قد سمحت بخصم هذه المصروفات والتكاليف ، الا انها لم توضح في اي سنة أو سنوات ضريبية تلي صدور المرسوم يجوز الاستمرار في خصم هذه المصروفات والتكاليف السابقة من الأرباح الاجمالية التي حققها الشخص المكلف في السنة أو السنوات الضريبية التالية .

ونعتقد أنه نظرا لسكوت النص عن تحديد هذه الفترة ، فإن ذلك يترك للاتفاق بين الشخص المكلف وادارة الضرائب ، فيتم الاتفاق بينهما على الكيفية التي يتم بها خصم هذه النفقات والتكاليف السابقة ، خاصة اذا كانت ذات أحجام كبيرة ، من الأرباح التي حققها الشخص المكلف في السنوات الضريبية التي تلت صدور مرسوم ضريبة الدخل في دبي .

الفصـــل السـادس

وعــاء الضريبة وسعرهـا

وردت الأحكـام الخاصة بتحديد وعاء الضريبة في المواد أرقام (٢/٥ ، ١٢) ، ٦ ، ٧ ، ٨ . أما أحكام سعر الضريبة فقد تم النص عيها في المواد ٢/١٩ ، ٥ من المرسوم وسوف ندرس هذه الأحكام في مبحثين نخصص الأول لبيان أحكام وعاء الضريبة والثاني لبيان سعرها .

المبحـــث الأول

وعـــاء الضريبـــة

يُقصد بوعاء الضريبة ذلك الدخل الخاضع للضريبة ووفقا للمادة ٢/٥ فإن الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي الذي حققه الشخص المكلف في دبي من جراء ممارسته تجارة أو أعمال في دبي وذلك بعد إجراء الحسميات المصرح بها في هذا المرسوم وذلك خلال سنة ضريبة الدخل .

وبنـاء على ذلك فان الضريبـة تفـرض على الربـح الصـافي الذي حققه الشخص المكلف خلال سنة ضريبة الدخل . ولتحديد هذا الربح الصافي فإن ذلك يتطلب التعرف على الأرباح الاجمالية التي يحققها الممول خلال سنة ضريبـة الدخـل ومعرفة الحسومات المصرح بها في هذا المرسوم والتي يتم خصمها من هذا الربح الاجمالي .

هذا وقـد سبق لنـا أن تنـاولنا بالشرح والتفصيل الحسومات المصرح بإجرائها وفقا لأحكام المرسوم وذلك في المبحث السابق ، ونقوم الآن ببيان كيفيـة حساب الأرباح الاجمالية ، وكذلك طريقة حساب الأرباح الصافية التي يمكن الحصول عليها نتيجة خصم التكاليف أو الحسومات من الدخل الاجمالي الذي حققه المكلف في سنة ضريبة الدخل .

المطلـــب الأول
الدخـــــل الاجمـــــالي

يمكن تعريف الدخل الاجمالي بأنه جميع الايرادات النقدية وغير النقدية التي يحصل عليها الشخص المكلف نتيجة مباشرته نشاطه . ونظرا لأن ما جرى عليـه العمل هو الاعتداد بالايراد الكلي المتحقق من جميع العمليات الاقتصادية التي مارسها الشخص المكلف ، فإننا سوف نسير على ذلك في بيان الدخل الاجمالي الناتج عن هذه العمليات التي تتمثل في ثلاثة أنواع هي عمليات الاستغلال العادي والعمليات الفرعية ثم العمليات الرأسمالية ، وهذه الأنـواع الثلاثة سوف نعرضها بايجاز باعتبارها مكونات الربح الاجمالي ، بعدها نقوم بعرض الطريقة التي نص عليها المرسوم لكيفية حساب هذا الربح الاجمالي .

أولا : مكونات الربح الاجمالي :

يتكـون الربـح الاجمـالي ، كمـا سبق ان ذكـرنا ، من ايراد العمليات الرئيسية ، والفرعية ، والرأسمالية .

١ ـ ايراد العمليات الرئيسية أو عمليات الاستغلال العادي :

يقصـد بعمليـات الاستغلال العادي تلك العمليات التي تدخل في نطاق النشاط العادي للشركة أو المشروع ، وتسمى الأرباح المحققة عن هذا النشاط بأرباح الاستغلال العادي .

وهـذه الأربـاح الاجمـالية العادية تختلف في طبيعتها ، بحسب طبيعة النشاط الذي يمارسه الشخص المكلف ، هل هو صناعي ، أم تجاري ، أم تقديم خدمات .

ففي الشركات أو المشروعات التجارية تتحدد أرباح الاستغلال عن طريق ما يسمى بحساب المتاجرة ، وهي تساوي :

(مجموع قيمة المبيعات أثناء السنة + قيمة البضائع المتبقية في نهاية العام أي المخزون في نهاية المدة) – (قيمة المشتريات أثناء السنة + قيمة البضائع التي كانت موجودة في أول العام أي المخزون في بداية المدة) .

أما في الشركات الصناعية فيتم تحديد أرباح الاستغلال العادي وفقا لحساب يسمى بحساب التشغيل والمتاجرة ، ويمكن الحصول عليها عن طريق حساب الفرق بين :

(قيمة المخزون في نهاية السنة من المواد الأولية والسلع تامة الصنع والسلع نصف المصنعة) – (قيمة المشتريات أثناء السنة + قيمة المخزون في بداية السنة + مجموع النفقات المباشرة التي تم إنفاقها على المواد الأولية والوقود والأجور والرواتب ونفقات الصيانة .. وغيرها) .

أما بانسبة للشركات أو المشروعات التي تبيع الخدمات فيتم تحديد أرباح الاستغلال العادي بها وفقا لحساب يسمى بحساب الايراد . ويمكن الحصول عليها عن طريق معرفة الفرق بين :

حصيلة ثمن بيع الخدمات المقدمة – مجموع النفقات اللازمة لانتاج الخدمات المقدمة . ومن أمثلة المشروعات التي تقدم الخدمات البنوك وشركات التأمين وشركات النقل والمواصلات ... وغيرها .

٢ - أربـاح العمليـات الفرعية :

وهي عبارة عن الايرادات التي يحصل عليهات الشخص المكلف نتيجة أدائه أو ممارسته لبعض العمليات التي لا تندرج تحت النشاط الأصلي الذي يقوم بممارسته ، لكنها تتصل بهذا النشاط الأخير بصلة مباشرة . ويسمى هذا النشاط بالنشاط الفرعي تمييزا له عن النشاط الرئيسي ، وقد يكون هذا النشاط الفرعي طويل الأجل كالاستثمار في الأوراق المالية ، وقد يكون مؤقتا أو قصير الأجل ، مثل صفقة معينة أو عملية من عمليات الوساطة يقوم بها الشخص المكلف .

لكن يشترط لادخال الأرباح الفرعية التي يحققها الشخص المكلف ضمن أرباحه الاجمالية أن تكون هناك صلة ولو غير مباشرة بين النشاط الفرعي وبين النشاط الرئيسي . وكما أن الأرباح الفرعية تدخل ضمن الأرباح التي تخضع للضريبة ، فكذلك يجب خصم الخسارة التي يصاب بها الشخص المكلف بمناسبة ممارسته النشاط الفرعي من الدخل الخاضع للضريبة .

ومن أمثلة الأربـاح الفـرعيـة التي تخضـع للضريبة التعويضات التي يحصل عليها الشخص المكلف بمناسبة مباشرته لنشاطه ، وايرادات ممتلكاته المنقولة والعقارية مثل براءات الاختراع والبنايات والأرض الزراعية ، والمنح والاعـانـات بشرط أن تكـون قد منحت بسبب مباشرة النشاط ، وغيرها من الايرادات التي يخضع تقدير ما اذا كانت تدخل في الربح الخاضع للضريبة من عدمه للظروف المحيطة وطبيعة كل ايراد من هذه الايرادات .

٣ ـ أربـــاح العمليات الرأسمالية :

وهي الأربـاح التي تنتـج عن العمليات والتصرفات المرتبطة برأس مال المنشأة . فوفقا للمادة ٤/١ (د) من المرسوم فإن الأرباح الناتجة عن البيع أو الهلاك أو فقد أي أصل من الأصول الثابتة للمشروع فإنه يتم انقاص الحسميات المسموح بها بمقتضى هذه المادة بمقدار هذه الأرباح ، أي أن هذه الأرباح تخضع للضريبة على الدخل ، سواء تم الحصول عليها أثناء حياة المشروع أو عند انقضائه .

وتحسب هذه الأرباح بالفرق بين ثمن بيع الأصل أو التعويض عنه وبين قيمته الدفترية ، وذلك بعد استبعاد أقساط الاستهلاك التي كان المشروع قد حسمها من قبل .

كمـا قد تنتج الأرباح الرأسمالية نتيجة إعادة تقييم أصول الشركة أو المشروع فهذه الأرباح لا تخضع للضريبة إذا كان الهدف من إعادة التقييم هو مجـرد إظهار المركز المالي الحقيقي للمشروع ، فالزيادة في قيمة أصول المنشــأة والتي أظهرتها عملية اعادة التقييم تعتبر مجرد زيادة حسابية أو رقمية وبالتالي فلا محل للقول بإخضاعها للضريبة .

أما اذا كانت اعادة التقييم بهدف تغيير الشكل القانوني للمشروع ، أو تقديم الأصول الثابتة كحصة عينية في مشروع آخر ، أو لمقايضتها بحصة عينية أخرى في مشروع آخر ، ففي كل هذه الأحوال اذا كانت قيمة الأصول ، أو قيمة النصيب أو البدل تزيد عن القيمة الثابتة للأصل ، فإن هذه الزيادة تعد ربحا راسماليا وتخضع للضريبة .

أما في حالة التصرف في الأصول الثابتة بدون مقابل ، كالهبة أو الوصية ، فلا تطبق الضريبة لعدم وجود أرباح . وكما نص المرسوم على خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة ، فإنه نص في نفس المادة ٤/١ (د) على خصم الخسارة الرأسمالية من إجمالي الربح الذي تسري عليه الضريبة على التفصيل الذي سنراه حالا عند استعراض التكاليف واجبة الخصم من الربح الاجمالي ، وبذلك يكون المشروع منطقيا مع نفسه حينما نص على خصم هذه الخسارة الرأسمالية ، لأن هذا يتفق مع النص على خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة .

خلاصة ما تقدم يمكن القول بأن الربح الاجمالي الذي يتكون منه وعاء الضريبة ، وقبل اجراء الحسميات المسموح بها قانونا ، قد يكون ناتجا من العمليات الرئيسية والفرعية والرأسمالية أو بعضها .

ويشترط ، كما سبق أن رأينا ، أن تتحقق هذه الأرباح بمناسبة نشاط الشخص المكلف في ممارسة التجارة والأعمال في دبي ، وأن تكون قد تحققت خلال السنة الضريبية للشخص المكلف . لكن لا يشترط فيها ان تكون قد قبضت أو حصلت فعلا ، فيكفي أن تكون قد تحققت بالفعل (م ٧ من المرسوم) ، ولا يشترط أن تكون نقدية ، فيكفي أن تكون قابلة للتقدير بالنقود ، وأخيرا لا يشترط أن تكون هذه الأرباح مشروعة ، فالقاعدة أن الضريبة تسري حتى لو كان الربح في جزء منه غير مشروع ، كما لو تحقق نتيجة غش تجاري أو صناعي ارتكبه الشخص المكلف .

ثانيا : طريقة حساب الدخل الخاضع للضريبة :

نصت المادة ٧ من المرسوم على أنه « يجري حساب الدخل بموجب أحكام هذا المرسوم وفقا لطريقة الحساب التجاري المتبعة عادة من قبل الشخص المكلف في حفظ سجلاته ، فإن لم تعكس هذه الطريقة دخل الشخص المكلف بصورة حقة ، فعندها يجري الحساب وفقا للطريقة التي تعكس الدخل حقا . وتعتبر طريقة الحساب التجاري التراكمية (وهي الطريقة التي تحسب بموجبها فئات الحسم في السنة الخاضعة للضريبة التي تنشأ فيها –وبمعنى آخر السنة التي ينشأ الحق فيها أو تنشأ المسئولية عنها . وتصبح قيمتها قابلة للتحديد بصورة معقولة) ، بأنها تعكس الدخل بصورة عادلة . ويحق للشخص المكلف استعمال الطريقة المتبعة عادة في سجلاته من أجل تحويل عملة ما الى عملة أخرى اذا كانت تلك الطريقة معترف بها في المحاسبات التجارية بصورة عامة » .

« تطبق وتفسر عبارات » « تستحق له أو يتسلمها » و « استحقت عليه أو دفعها » «وتستحق أو تدفع» و «تتكبد» و «تنشأ» – لدى استعمالها في هذا المرسوم ، وفقا لطريقة المحاسبة التجارية التي يجري حساب الدخل بمقتضاها . وعليه اذا حسب الدخل بالطريقة التراكمية للمحاسبة التجارية ، فعندئذ تحسب كافة فئات الدخل لسنة ضريبة الدخل التي تنشأ فيها . وتحسم جميع فئات الحسم عن سنة ضريبة الدخل التي تنشأ فيها ضد هذا الشخص المكلف . فإذا حسب الدخل على طريقة المحاسبة التجارية للدفعات النقدية الداخلة والخارجة ، فتحسب عندها جميع فئات الدخل التي تستلم فيها وتخصم جميع فئات الحسم عن سنة ضريبة الدخل التي يدفعها فيها الشخص المكلف » .

ويتضح لنا من النص السابق ، وكذلك من باقي نصوص المرسوم أن المشرع لم ينص على طريقة معينة لحساب الدخل الخاضع للضريبة ، وإنما ترك للشخص المكلف حرية اتباع طريقة الحساب التجاري التي جرى العرف التجاري على اتباعها ، بشرط أن تكون مستندة الى دفاتر وسجلات منتظمة

وأمينـة وفقـا لقواعد المحاسبة الفنية المتعارف عليها ، وبحيث تعكس هذه الطريقـة المثبتـة بالدفـاتر دخل الشخص المكلف بصورة حقيقية واضحة وميسرة . فإذا لم تعكس هذه الطريقة دخل الشخص المكلف بصورة حقة يكـون لمديـر ضريبة الدخل أو المحاكم أو التحكيم كامل السلطة في تقدير الدفـاتـر وطرحهـا كليا أو جزئيا من أجل التوصل الى تقدير حقيقي لدخل الشخص المكلف .

وقد تضمن النص السابق إقرار طريقة معينة واعتبر أنها تعكس الدخل بصورة عادلة ، وهي طريقة الحساب التجاري التراكمية أو التجمعية . ووفقا لهذه الطريقة فإن العبرة في حساب الدخل هو نشوء الحق في الايرادات ، أو المسئوليـة عن الحسـومـات خلال سنـة ضريبة الدخل ، فالقبض الفعلي للايرادات أو الدفع الفعلي للتكاليف ليس محل اعتبار . لكن يشترط أن تكون الايرادات أو التكاليف قابلة للتحديد بصورة معقولة خلال سنة ضريبة الدخل .

ومعنى أن يكون الايراد أو الإنفاق قابلا للتحديد بصورة معقولة ، أي يجب أن يكـون محقـا وثـابتـا ، بمعنى أن يكـون كلا من وجوده ومقداره مؤكدين ، إما باتفاق الطرفين أو بحكم نهائي يصدر في هذا الشأن .

فإذا كان الايراد أو الانفاق مشكوكا فيه ، كما هو الحال بالنسبة للديون المعدومة بسبب إفلاس المدين أو وفاته بدون تركة ، فإن الضريبة لا تسري على هذا الايراد ، واذا استطاع المشروع الحصول على هذا الايراد في سنة لاحقـة ، فإنه يصبح في هذه الحالة محققا ومؤكدا ويدخل ضمن ايرادات المشروع التي تخضع للضريبة خلال السنة التي تم الحصول عليه فيها .

وينـطبق نفس الشيء بالنسبة للنفقات ، فيجب ، كما سبق القول ، أن تكون حقيقية ومؤكدة ، أما إذا كانت من النفقات الاحتمالية اي التي يحتمل أن تنشأ عنها مسؤولية دفعها في المستقبل ، فلا يعتد بها أي لا يتم تجميعها على النفقات الحقيقية في سنة المحاسبة الضريبية .

ووفقا لهذه الطريقة فإن الايراد الذي يكون ثابتا ومستحقا ويمكن تقديره بصورة معقولة تسري عليه الضريبة حتى لو تأخر تحصيله الى سنة لاحقة ، أيضا فإن النفقة الحقيقية المؤكدة يمكن خصمها حتى لو تم دفعها فيما بعد . فيكفي أن يكـون الايـراد مستحقـا للشخص المكلف ، وليس من اللازم استلامه ، وأن تكون النفقة مستحقة عليه ، وليس من اللازم دفعها للغير . وهذا هو ما يفهم من الجزء الثاني من نص المادة ٧ من المرسوم .

واذا كانت طريقة الحق المؤكد والثابت قد يؤخذ عليها أنها تلزم الشخص المكلف بدفع الضريبة عن مبالغ لم يستلمها بالفعل ، فإن المشرع أجاز لهذا الشخص أن يخصم نفقات لم يدفعها بالفعل ايضا ، بالاضافة الى ذلك ، فقد نصت المـادة السابعة على طريقة أخرى يستطيع الممول إتباعها في اثبات الدخل بدفاتره ، وهي طريقة القبض أو الدفع الفعلي .

ووفقـا لهـذه الطريقة الثانية يتم حساب الدخل وفقا لطريقة المحاسبة التجارية للدفعات النقدية الداخلة والخارجة ، فتحسب عندها جميع فئات الدخل لسنة ضريبة الدخل التي يتم استلامها فيها ، وتخصم جميع فئات الحسم عن سنة ضريبة الدخل التي يدفعها فيها الشخص المكلف .
فالعبـرة في هذه الطريقـة الثانية هي بالقبض الفعلي للايرادات والدفع الفعلي للنفقات ، ولذا عبر عنها المرسوم بالدفعات النقدية الداخلة والخارجة . فلا يكفي مجـرد استحقـاق الدخل أو النفقة حتى يمكن قيد أيا منهما في حسـاب الدخـل الخـاضـع للضريبة في السنة الضريبية التي تحقق فيها الاستحقاق ، حتى لو كان هذا الاستحقاق ثابتا ومؤكدا .

وللممول أن يختار أيا من الطريقتين لحساب دخله السنوي الخاضـع للضريبة ، لكن لا يجوز له أن يجمع بين الطريقتين معا في وقت واحد . فلا يجوز له مثلا أن يدخل في الحساب الايرادات المقبوضة فقط دون الايرادات المستحقـة ، بينمـا يقـوم بخصم النفقات المستحقة عليه والتي لم يدفعها بالفعل ، أو العكس . فإما أن يدخل في الحساب الدفعات النقدية الداخلة والخارجة ، واما أن يدخل في الحساب الايرادات المستحقة له والنفقات أو الديون المستحقة عليه في سنة ضريبة الدخل ، وليس في سنة سابقة أو لاحقة

على هذه السنة . وأيا كانت الطريقة التي يتبعها الممول في حساب الدخل، فإن الجـزء الأول من المـادة ٧ من المـرسوم نص على أحقية الشخص المكلف إستعمال الطريقة المتبعة عادة في سجلاته وقيوداته من أجل تحويل عملة ما الى عملة أخرى ، إذا كانت تلك الطريقة معترف بها في المحاسبات التجارية بصفة عامة .

فإذا حصل الشخص المكلف على ايرادات بالدولار الأمريكي مثلا ، وسدد نفقات بنفس هذه العملة للخارج مثلا ، فإنه يستطيع عند إعداد حساباته في دفاتره أن يحول قيمة هذه الدفعات النقدية الداخلة والخارجة من الدولار الأمـريكي الى درهم الامارات حتى يكون هناك وحدة في الحساب ، وحتى يعطي الحساب صورة واضحة وسريعة وشاملة عن الموقف المالي للمشروع أو الشركة ، وهو ما لا يمكن الحصول عليه بسهولة ، إذا كان القيد في الدفاتر يتم باستخدام عملات نقدية قد تتنوع بتنوع الصفقات الداخلية والخارجية التي يعقدها المشروع .

وبطبيعة الأمر فان سعر الصرف المتبع في تحويل عملة ما الى عملة أخرى هو سعـر الصرف المعلن في تاريـخ دخـول أو خروج الدفعات النقدية من المشروع أو إليه بحسب الأحوال .

المطلب الثاني
الدخل الصافي

يتم تحديد وعاء ضريبة الدخل عن طريق تحديد الدخل الصافي الذي يحققه الممول خلال السنة المالية . وكما سبق ان ذكرنا فإن الدخل الصافي أمكننا الحصول عليه بعد التعرف على الدخل الاجمالي للشخص المكلف ، في سنة ضريبة الدخل ، وخصم التكاليف المنصوص عليها قانونا والتي تحمل بها الشخص المكلف خلال هذه السنة في سبيل الحصول على هذا الدخل .

لكن كيف يتم تحديد الدخل الصافي الذي تطبق عليه الضريبة .

هناك نظريتان قيل بهما لتحديد هذا الدخل . الأولى تسمى « **نظرية حساب الاستغلال** » ، ووفقا لها يتحدد الدخل الصافي بالفرق بين ايرادات عمليات المتاجرة والاستغلال العادي من جهة ، وبين تكاليف الاستغلال من جهة أخرى . وهذا هو ما عبّر عنه المرسوم في المادة ٢/ ٥ عندما عرّف « الدخل الخاضع للضريبة » بأنه صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء ممارسة تجارة أو أعمال في دبي بعد اجراء الحسميات المصرح بها في هذا المرسوم » . كما نصت المادة ٧ من المرسوم على أن الدخل يتم حسابه وفقا لطريقة الحساب التجاري التراكمية التي قد تعتد بالايرادات والنفقات المستحقة خلال سنة ضريبة الدخل ، أو قد تعتد بالايرادات المقبوضة والنفقات المدفوعة خلال هذه السنة على التفصيل الذي رأيناه .

فوفقا للمادة ٢/ ٥ ، ٧ من المرسوم فإن الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي الذي ينتج عن ممارسة عمليات التجارة والأعمال في دبي ، أي عمليات المتاجرة والاستغلال العادي ، وهو ما تأخذ به « نظرية حساب الاستغلال » ، وفيها يتحدد الدخل الصافي الخاضع للضريبة بمقدار زيادة الايرادات التي حققها المشروع في سنة ما عن النفقات التي تحمل بها في هذه السنة . فالدخل الخاضع للضريبة هو الذي ينتج عن عمليات المتاجرة والاستغلال العادي التي يمارسها المشروع في دبي .

أما النظرية الثانية التي قيل بها لتحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة فهي « **نظرية حساب الميزانية** » .

ومقتضى هذه النظرية أن الدخل الصافي يمكن الحصول عليه نتيجة مقارنة أصول المشروع بخصومه ، وبالأدق فإن الربح الصافي الذي يحققه

المشروع في سنة ما عبارة عن الفرق بين فائض أصول المشروع عن خصومه في بداية السنة وبين فائض الأصول عن الخصوم في نهايتها كما يظهر من الميزانية .

ونتيجة لأن ميزانية المشروع تشتمل على جميع نتائج عمليات المتاجرة والاستغلال العادي ، وكذلك العمليات الرأسمالية ، فإن الربح الصافي وفقا لهذه النظرية لن يقتصر على فائض عمليات المتاجرة والاستغلال العادي فقط ، بل سوف يدخل فيه ايضا فائض العمليات الرأسمالية . ولذلك فان هذه الطريقة في حساب الربح السنوي الصافي تتطلب تقييم كافة أصول وخصوم المشروع في بداية ونهاية السنة المالية تبعا لقيمتها الحقيقية أي السوقية ، وليس تبعا لقيمتها الدفترية . ومن هنا نجد أن الضريبة سوف تسري في هذه الحالة على أرباح لم يحققها المشروع بالفعل ، وإنما وجدت فقط من الناحية المحاسبية نتيجة الزيادة التي قد تحدث في كل أو بعض الأصول عند إعادة تقييمها سنويا .

وكما سبق أن رأينا فإن المرسوم تضمن النص في الفقرتين (د) ، (و) من المادة ٢ / ١ على سريان الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أي من الممتلكات أو الأصول الرأسمالية ، وكذا الأرباح المحققة من التعويضات مقابل هلاك أو عطب الموجودات التجارية أو أية ممتلكات استعملت خلال ممارسة التجارة أو العمل في دبي ، سواء أثناء حياة المشروع أو بعد انقضائه (١) .

وبذلك نجد أن المرسوم قد أخذ بطريقة حساب الميزانية عندما أخضع للضريبة الأرباح التي يحصل عليها المشروع نتيجة الزيادة في الأصول الرأسمالية التي تحققت بالبيع ، والأرباح التي يحصل عليها مقابل التعويضات نتيجة هلاك أو عطب أو سرقة أي أصل من هذه الأصول الانتاجية . وكما رأينا فانه يأخذ أيضا بطريقة حساب الاستغلال عندما أخضع للضريبة الدخل الصافي الناتج عن عمليات المتاجرة وممارسة الأعمال ، وهي ما تسمى بالدخول الناتجة عن الاستغلال العادي الذي يمارسه المشروع .

ومن هنا يمكن القول أن المشرع الضريبي في دبي جمع بين نظرية حساب الاستغلال ، ونظرية حساب الميزانية ، في تقدير وتحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة .

---

(١) راجع ما سبق ص ١٠٩

المبحث الثاني

سعر الضريبة

ورد النص على الأحكام الخاصة بسعر ضريبة الدخل في دبي في المادة ١٩/٢ ، والمادة ٣ من المرسوم .

وبناء على نص المادة ١٩/٢ فإن سعر الضريبة ، أي النسبة المئوية المناسبة من دخل الشخص المكلف الخاضع للضريبة ، تتحدد كالآتي : (١) .

على الدخل الذي يزيد عن	ولكن لا يزيد عن	تكون النسبة المئوية
...	١,٠٠٠,٠٠٠ درهم	لا شيء
١,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	١٠٪
٢,٠٠٠,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٪
٣,٠٠٠,٠٠٠	٤,٠٠٠,٠٠٠	٣٠٪
٤,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠,٠٠٠	٤٠٪
٥,٠٠٠,٠٠٠	فما فوق	٥٠٪

أما فيما يتعلق بالشخص المكلف الذي يتعامل في الزيت ، أي الشركات والمشروعات العاملة في مجال إنتاج النفط ونقله وبيعه وشحنه وتصديره فتكون النسبة المئوية ٥٠٪ بالنسبة للدخل الناتج عن التعامل في الزيت قبل ١٤/١١/١٩٧٠م ، أما الدخل الناتج عقب هذا التاريخ فتكون النسبة ٥٥٪ .

ووفقا للمادة الثالثة من المرسوم تحسب ضريبة الدخل المستحقة على الشخص المكلف في سنة ضريبة الدخل ، أي تحسب الضريبة السنوية كما يلي :-

---

(١) جدول النسب المئوية المقتطعة من الدخل كضريبة ، والوارد بالمرسوم المنشور في جريدة دبي الرسمية العدد ٧٣ مكتوب بطريقة خاطئة . وقد قمنا بكتابته في المتن بطريقة سليمة يمكن للقارىء فهم وتطبيق سعر الضريبة بطريقة سليمة ، راجع الجدول المشار اليه بالنص الاصلي بالجريدة الرسمية رقم ٧٣ لسنة ١٩٦٩م .

١ — بالنسبة للدخل الناتج عن التعامل في الزيت يكون سعر الضريبة ٥٠٪ من صافي هذا الدخل السنوي اذا تحقق الدخل قبل ١٤/١١/١٩٧٠م ، ويزداد الى ٥٥٪ بالنسبة للدخول التي تحققت عقب هذا التاريخ ، وأيا كانت قيمة هذا الدخل ، فلا يوجد حد لإعفاء الشخص المكلف المتعامل في الزيت من الضريبة ، حيث نصت على ذلك المادة ٢/٥ بقولها أن الدخل الصافي يخضع للضريبة ، فإذا كان الدخل أقل من مليون ريال قطر دبي (درهم) فإنه يعتبر لا شيء ، فيما عدا الشخص المكلف الذي يتقاضى دخلا من التعامل في الزيت . ومعنى ذلك أنه أيا كانت قيمة الدخل الناتج عن التعامل في البترول فإنه يخضع للضريبة حتى ولو كان صافي الدخل أقل من مليون درهم في العام ، ويكون سعر الضريبة واحدا مهما زاد، أو نقص مقدار الدخل ، وهذا ما يطلق عليه السعر النسبي للضريبة .

٢ — يكون سعر الضريبة لا شيء ، أي لا تطبق الضريبة بالنسبة لصافي الدخل الذي يقل عن مليون درهم في العام ، إلا اذا كان هذا الدخل ناتجا عن التعامل في البترول كما سبق بيانه .

٣ — أن سعر الضريبة تصاعدي يتراوح ما بين ١٠٪ الى ٥٠٪ ، والتصاعد هنا ليس تصاعدا بالشرائح ولكن كلما خضعت لنسبة مئوية ، أو لسعر ضريبة أعلى ، وكلما قلت قيمتها ، كلما خضعت لسعر ضريبة أقل . فإذا كان الدخل الصافي الذي حققه الشخص المكلف في إحدى السنوات ١٠ مليون درهم مثلا ، فإن الضريبة المفروضة تحسب كالآتي :المليون درهم الأولى - معفــــاة .

المليون درهم الثانية اي من مليون الى ٢ مليون تخضع لسعر ١٠٪ = ١٠٠,٠٠٠ درهم

المليون درهم الثالثة اي من ٢ مليون الى ٣ مليون تخضع لسعر ٢٠٪ = ٢٠٠,٠٠٠ درهم

المليون درهم الرابعة اي من ٣ مليون الى ٤ مليون تخضع لسعر ٣٠٪ = ٣٠٠,٠٠٠ درهم

المليون درهم الخامسة اي من ٤ مليون الى ٥ مليون تخضع لسعر ٤٠٪ = ٤٠٠,٠٠٠ درهم

الخمسة ملايين درهم التالية اي من ٦ مليون الى ١٠ مليون تخضع لسعر ٥٠٪ = ٢,٥٠٠,٠٠٠ درهم
إجمالي الضريبة المستحقة = ٣,٥٠٠,٠٠٠ ٣ مليون درهم

٤ ــ بعد التعرف على سعر الضريبة ، وتحديد مقدار الضريبة التي يلتزم الشخص المكلف بدفعها عن طريق تطبيق السعر المنصوص عليه في المرسوم بالنسبة لصافي الدخل المتحقق ، وحسب مقدار هذا الدخل ، نصت الفقرة الثالثة من المادة ٥ من المرسوم على أن يخصم من هذا المبلغ مجمل اعتماد الزيت في حالة الشخص المكلف الذي يتعامل بالزيت ، ومجمل الاعتماد بالنسبة لغير ذلك من الأشخاص المكلفين .

وقد سبق لنا بيان المقصود بالمبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد ، وعلى ذلك فإنه بعد حساب مبلغ الضريبة فإنه يخصم من هذا المبلغ مبلغ يساوي مجموع كل الضرائب كافة (عدا الضريبة المفروضة بهذا المرسوم) والعوائد والايجارات والرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والجبايات التي تستحق لحكومة دبي أو أية سلطة عامة محلية أو مركزية بها ، أو تكون قد استلمتها في الفترة الخاضعة للضريبة ، فيما يتعلق بمزاولة التجارة أو الأعمال في دبي بمعرفة الشخص المكلف أو اي شخص آخر يكون متعاضدا ، أي شريكا أو ذات علاقة شراكة مع الشخص المكلف . وذلك بشرط عدم إجراء هذا الخصم اكثر من مرة واحدة لفائدة جميع دافعي الضريبة ، وبدون أن يؤثر ذلك على أي علاقات شراكة قد تكون موجودة بين شخص مكلف وشخص آخر عن طريق حيازة هذا الشخص المكلف أسهما لهذا الشخص الآخر بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، فيعتبر هذا الشخص الثالث أنه موجود في علاقة شراكة إذا كانت التجارة أو الأعمال التي يمارسها في دبي كلا هذين الشخصين المعنويين تنحصر أساسا في إنتاج أو بيع أو التعامل في سلع مماثلة أو ذات طبيعة مماثلة أو في الحقوق المتصلة في التعامل بهذه السلع ، أو إذا كان هؤلاء الأشخاص قد تاجروا مع بعضهم في دبي « خلال سنة ضريبة الدخل » في هذه السلع والحقوق المذكورة أثناء ممارستهم العادية لتجارتهم أو أعمالهم .[1]

---

(١) يلاحظ أن النص قد فرّق هنا بين الاستحقاق وبين الاستلام على التفصيل الذي رأيناه عند الحديث عن حساب الدخل الاجمالي ، فتراجع هذه التفرقة ، أنظر ما سبق ص ١١١.

ومجمل النص السابق أنه بعد حساب مبلغ الضريبة الواجبة الأداء ، يخصم من هذا المبلغ المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد ، ولا يجوز خصم هذه المبالغ إلا مرة واحدة لمصلحة جميع الأشخاص المكلفين المنتفعين بمجمل الاعتماد هذا . الا ان شرط عدم جواز خصم مجمل الاعتماد الا مرة واحدة لا يسري بالنسبة للأشخاص المكلفين الذين توجد بينهم علاقة مشاركة ناتجة عن حمل أحدهم أسهما أصدرها الشخص الآخر ، أو شخص ثالث أسهما أصدرها الشخصين الآخرين ، فيجوز لكل شخص من هذه الأشخاص على حدة أن يستفيد بخصم مجمل الاعتماد من مبلغ الضريبة المفروضة عليه لمناسبة ممارسته تجارة أو أعمال في دبي وحصوله على دخل صافي نتيجة لذلك . فعلاقة الشراكة بين الأشخاص المعنوية المكلفة لا تحول دون إستفادة كل منهم على حدة . فيستطيع أي منهم أن يخصم المبالغ المشمولة بمجمل الإعتماد التي يكون قد تحمل بها ودفعها بمناسبة مباشرته التجارة والأعمال في دبي .

وفي حساب المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد فإنه يعادل تلك المبالغ التي تحملها الشخص المكلف ودفعها بالفعل بالاضافة الى المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد التي يكون شريك الشخص المكلف قد دفعها ولم يخصمها من مبلغ الضريبة المستحقة عليه شخصيا ، وهي المبالغ النى عبرت عنها المادة ٣ / ٣ في أولها « .. ذلك الجزء غير المستعمل من مجمل اعتماد الزيت المتعامل به من قبل أي شخص متعاضد مع الشخص المكلف » ، فالجزء غير المستعمل من مجمل إعتماد الزيت المتعامل به في مفهوم النص السابق ، يعني تلك المبالغ التي لم يخصمها شريك الشخص المكلف من مبلغ الضريبة المفروضة على هذا الشريك ، وهذا معناه أنه اذا كان هذا الشريك قد استعمل هذه المبالغ ، أي خصمها ، فلا يجوز خصمها مرة ثانية من مبلغ الضريبة المفروضة على الشخص المكلف ، لأن نص م ٣/٣ إشترط عدم جواز إنتفاع الأشخاص المكلفين بمجمل الاعتماد أي بخصمه من مبلغ الضريبة أكثر من مرة واحدة .

الفصل السابع

ربط وتحصيل الضريبة

بعد أن يتم تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة ، وبعد تطبيق سعر الضريبة المناسب ، والمنصوص عليه بالمرسوم ، على هذا الربح ، يصدر مدير ضريبة الدخل قرارا بربط الضريبة أي بالزام الشخص المكلف بدفع مبلغ الضريبة ، فإذا ما أصبح هذا القرار نهائيا كانت الضريبة واجبة الأداء .

وسوف نخصص هذا الفصل لدراسة أجراءات ربط الضريبة بما في ذلك المواعيد ثم طرق تحصيل الضريبة وهي التي ورد النص عليها بالمواد من ٩ الى ١٥ من المرسوم .

المبحث الأول

إجراءات ربط الضريبة

لكي يصدر القرار من مدير ضريبة الدخل بإلزام الشخص المكلف الذي حقق دخلا صافيا في نهاية السنة المالية ، فإن ذلك يتطلب المرور بعدة مراحل أولها تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، وإلزام الشخص المعنوي بتقديم بيان او تصريح لمدير ضريبة الدخل بمقدار أرباحه الصافية ، ثم قرار ربط الضريبة .

المطلب الأول

الواقعة المنشئة للضريبة

إن الواقعة المنشئة للضريبة هي تحقيق الشخص المكلف دخلا صافيا في نهاية السنة الضريبية يتجاوز مليون درهم ، أي يتجاوز حد الاعفاء السابق الاشارة اليه ، فيما عدا الشركات والمشروعات التي تتعامل في النفط حيث تنشأ الضريبة في ذمتها أيا كانت قيمة الدخل الصافي الذي حققته في نهاية السنة الضريبية .

كمـا تستحق الضريبـة ايضا عند توقف الشخص المكلف عن العمل ، وانقـطاع عمله بدبي وهـاتـين الحالتين تمثلان استثناء على قاعدة سنوية الضريبة كما سبق أن رأينا ، ويعد التوقف عن العمل وانقطاع التوطن بدبي من الوقائع المنشئة للضريبة .

ويتعين التنويه هنا إلى التفرقة التي وردت في المادة السابعة من المرسوم بخصوص حساب الضريبة ، وأثرها على تحقق الواقعة المنشئة للضريبة . فقد ورد بها النص على طريقة إستحقاق الدخل ، حيث تتحقق الواقعة المنشئة في هذه الحالة بمجرد إستحقاق الشخص المكلف لدخل صاف في نهاية السنة المالية بشرط أن يكون هذا الدخل قابلا للتحديد بصورة معقولة ، فلا يتوقف تحقق الواقعة المنشئة للضريبة على القبض الفعلي للايرادات أو الدخول الصافية .

أما في الطريقة الثانية ، فلا يكفي مجرد استحقاق الشخص الممول للدخل الصافي في نهاية السنة المالية للقول بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، بل ان القبض أو الاستلام الفعلي لهذا الدخل الصافي في نهاية المدة شرط لتحقق الواقعة المنشئة للضريبة .

وعـلى ذلك يمكن القـول أن الطريقة التي يتبعها الممول في حساب وقيد الدخل الاجمالي والتكاليف هي التي يتوقف عليها معرفة وقت تحقق الواقعة المنشئة لضريبة الدخل في دبي . وكما سبق أن ذكرنا فان الشخص الممول يتمتـع بحـريـة تامة في اختيار الطريقة التي يستخدمها في حساب الدخل الاجمالي ، فالمشرع لم يلزمه باتباع طريقة معينة .

المطلب الثاني
البيان أو التصريح الضريبي

لتحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة ألزم المشرع الشخص المكلف بتقديم تصريح أو بيان أو إقرار سنوي بدخله لمدير ضريبة الدخل في دبي ، وقد أوجب المشرع تقديم هذا البيان في تاريخ محدد ، ورتب جزاءات على التأخير في تقديمه . وسوف نوضح هذه الأمور تفصيلا فيما يلي :

أولا : تصريح أو بيان الدخل الضريبي :

ألزم المشرع الشخص المكلف بتقديم نوعين من البيانات أو تصريحات الدخل . الأول التصريح المؤقت ، وهذا يتعين تقديمه في اليوم الأخير على الأكثر من الشهر الثالث التالي لنهاية سنة ضريبة الدخل ، والثاني هو التصريح النهائي ، ويجب تقديمه في اليوم الأخير على الأكثر من الشهر التاسع التالي لنهاية سنة ضريبة الدخل .

وهذا البيان أو التصريح الضريبي يطلق عليه أيضا الاقرار الضريبي لأنه يتضمن إقرارا من الممول بمقدار دخله الصافي الذي حققه في نهاية السنة المالية ، والذي على أساسه يتم حساب الضريبة المستحقة عليه وإلزامه بسدادها للحكومة . وسوف نوضح فيما يلي نوعي التصريح الضريبي :

١ ـ التصريح أو البيان المؤقت :

وفقا للمادة ١/٩ من المرسوم يلتزم كل شخص مكلف يصل صافي دخله السنوي مليون درهم فأكثر أن يقدم الى مدير ضريبة الدخل في مكتبه في دبي في اليوم الأخير من الشهر الثالث الذي يلي نهاية سنة ضريبة الدخل ، أو قبل هذا التاريخ ، تصريحا مؤقتا حول دخله في سنة ضريبة الدخل ، أما الشخص المكلف الذي يقل دخله الصافي عن مليون درهم سنويا فإنه لا يلتزم بتقديم التصريح الا اذا طلب منه المدير ذلك .

ويؤخذ على نص المادة ٩ / ١ أمرين :

أ - أنه جعل الوفاء بالضريبة بعد انتهاء السنة المالية للشخص المكلف بمدة تتراوح بين ثلاثة شهور وتسعة شهور ، علما بأن المتبع في معظم التشريعات الضريبية الآن هو إلزام الممول بالوفاء بالضريبة خلال السنة التي حصل فيها على الدخل الخاضع لها ، وعلى الأكثر في نهاية هذه السنة وليس بعد مرورها . فيجب أن يتم تغيير هذا النص بحيث يلتزم الممول بالوفاء المعجل ، أي قبل انتهاء السنة الضريبية للممول . ويمتاز الوفاء المبكر للضريبة بسهولة جبايتها ، حيث تكون أرباح الشركة لا زالت تحت يدها ولم تتصرف فيها ، ويؤدي ذلك الى تلافي تراكم الضريبة ، وتجنب سقوطها بالتقادم (١) . ناهيك عن أن الوفاء المبكر أو المعجل فيه فائدة للخزانة الحكومية عن الوفاء المتأخر .

ب - أنه أعفى الشخص المكلف الذي يقل دخله الصافي عن حد الاعفاء ، أي عن مليون درهم في العام ، من تقديم تصريح أو إقرار ضريبي إلى إدارة الضرائب بدبي ، إلا إذا طلب منه مدير ضريبة الدخل تقديمه .

ويعيب هذا النص أن الشخص المكلف يستطيع عدم تقديم الاقرار بحجة أن دخله لم يصل الى مليون درهم في العام . وكان يتعين إلزام جميع الممولين بتقديم إقرارات لادارة الضرائب في دبي أياً كان مقدار الدخل الذي حققوه ، حتى ولو انتهت سنتهم المالية بخسارة ، حتى يمكن مراقبة هذه الاقرارات والتأكد من صدق ما جاء بها من بيانات وقيودات . فقد يكون سبب نقص الدخل عن مليون درهم مثلا هو مبالغة الشخص المكلف في اجراء خصومات قد لا تكون حقيقية ، أو حتى بطريق الخطأ ، ولذا يجب عرض مثل هذه الاقرارات على إدارة الضرائب للتأكد من صحة ما ورد بها من بيانات تتعلق بتحقيق مقدار الايرادات والخصومات التي حدثت خلال السنة المالية .

---

(١) قارن : أحمد المزيني ، المرجع السابق ، ص ٢٢٦

٢ ـ التصريح أو البيان النهـائي :

وفقا للمادة ٩ / ٢ من المرسوم يلتزم الشخص المكلف بأن يقدم الى مدير ضريبة الدخل بمكتبه في دبي في اليوم الأخير من الشهر التاسع التالي لنهاية سنته الضريبية على الأكثر تصريحا نهائيا حول ضريبة الدخل عن السنة الضريبية .

ويؤخذ على هذا النص أيضا أن الوفاء بالضريبة كلها أو جزء منها يتم بعد انتهاء سنة الممول الضريبية بمدة قد تصل الى تسعة شهور ، بالاضافة الى امكانية تمديد أجل تقديم التصريح لمدة أخرى معقولة بناء على موافقة مدير ضريبة الدخل . وهو ما نصت عليه المادة ٩/٣ من المرسوم وهو ما سنراه حالا فيما بعد .

وكمـا سبق أن ذكـرنـا فإن إطالة هذه المواعيد يؤدى الى تأخير سداد الضريبة ، وأحيانا عدم قدرة الشخص المكلف على سدادها ، وأحيانا سقوطها بالتقادم .

ثانياً : تمديد فترة تقديم التصريح الضريبي :

بناء على نص المادة ٩/٣ من المرسوم فانه يجوز لمدير ضريبة الدخل أن يمنح الشخص المكلف تمديدات معقولة في الفترة المنصوص عليها لتقديم التصريح ، وذلك اذا أثبت المكلف ضرورة هذه التمديدات .

ويؤخذ على هذا النص ما يلي :ـ

— أنـه لم يضـع حدا أقصى لهذه التمديدات أو المدة الاضافية لتقديم التصريـح ، كالقـول مثلا بإمكانية مد فترة تقديم التصريح المؤقت أو النهـائي لمدة معقولة لا تزيد عن شهر ، وهي مدة كافية ، خاصة وان التصريح يتم تقديمه بعد انتهاء السنة الضريبية للممول بمدة قد تصل الى ثلاثة أشهر في حالة التصريح المؤقت وتسعة أشهر في حالة التصريح النهائي ، فالتأخير في تقديم التصريح قد سمح به المرسوم ، ولذلك فإن زيادة هذا التأخير لمدة أخرى يجب أن يكون لأقل ما يمكن وفي أضيق الحدود .

— ورد بالنص أنه يحق لمدير ضريبة الدخل إعطاء تمديدات معقولة من الوقت لتقديم التصريحات المطلوبة ودفع الضريبة المفروضة . وكان يجب النص على أن يكون ذلك بناء على طلب الشخص المكلف وبعد أن يبدي في طلبه أسبابا معقولة لعدم تقديمه التصريحات أو دفع الضريبة في الميعاد القانوني ، فيقوم المدير بدراسة طلبه وما ورد به من أسباب وإصدار قراره بالموافقة أو عدم الموافقة على طلب التمديدات للمدة المقترحة وهي شهر على الأكثر .

ثالثاً : الجزاء على عدم تقديم التصريح الضريبي في الميعاد :

وفقا للمادة ٣/٩ فإن مخالفة الشخص المكلف للمواعيد التي وردت في المرسوم بتقديم التصريح ، بمعنى التأخير في تقديمه لمدير ضريبة الدخلن الميعاد ، يترتب عليه إلتزام الشخص المكلف بسداد غرامة تأخير مقدارها ١٪ من قيمة مبلغ الضريبة المستحقة عليه عن كل ثلاثين يوما يستمر فيها التأخير أو عدم تقديم التصريح الضريبي . وفي حساب مدة التأخير يحسب الجزء من مدة الثلاثين يوما كأنها ثلاثين يوما كاملة في حساب غرامة التأخير .

فإذا تأخر الشخص المكلف عن تقديم التصريح الضريبي لمدة ١٥٧ يوما مثلا فإن فترات التأخير التي يسدد عن كل منها ١٪ من مبلغ الضريبة تكون ست فترات ، حيث تحسب السبعة أيام التالية للفترات الخمس الأولى (٣٠ × ٥) كأنها فترة سادسة كاملة .

ويجوز إعفاء الشخص المكلف من هذه الغرامة إذا أثبت أن هذا التأخير كانت له أسباب معقولة ، كاعتقاده طيلة مدة التأخير أن دخله لم يتجاوز حد الاعفاء أي لم يصل الى مليون درهم في سنة المحاسبة ، وذلك نتيجة خطأ في التقدير لم يتم اكتشافه طيلة مدة التأخير .

ويلاحظ أن المادة ٣/٩ عالجت حالة التأخير عن تقديم التصريحات في الميعاد ، وسكتت عن حالة الامتناع كلية عن تقديم هذه التصريحات ، أو دفع الضريبــة في الميعــاد . ونحن نرى أن غرامــة التأخير تسري أيضا في هذه الحالة ، ومن باب أولى . ويجب النص صراحة على هذه الحالة ، مع زيادة الغرامة المالية إذا امتنع الشخص المكلف عمدا عن تقديم التصريحات أو دفــع الضريبــة رغم حلول الميعــاد وإنذاره من قبل إدارة الضرائب بتقديم التصريحات أو سداد الضريبة المستحقة .

بالاضــافــة الى ذلك فانــه في حالة إمتنــاع الشخص المكلف عن تقديم التصريــح أو البيــان الضريبي رغم انذاره بذلك ، يجب النص على أحقية الادارة الضريبية في اجراء تقدير حكمي أو جزافي لأرباحه الصافية ، وربط الضريبة بناء على هذا التقدير ، وإخطار الشخص المكلف بذلك ، ومطالبته بسداد هذه الضريبة فورا . ومثل هذا الاجراء سوف يدفع الشخص المكلف الى سرعة الاستجابة لطلب ادارة الضرائب ، غير أن ذلك يجب ألا يخل بحقه في طلب مراجعة التقدير ، أو الطعن فيه أمام المحاكم ، أو إحالة الخلاف الى التحكيم وفقا لنص المادة ١٥ من المرسوم .

رابعا : بيانات التصريح الضريبي :

نصت المــادة ١٠ من المرسوم على أنه « يجب على الشخص المكلف أن يدخل في قيود حساباته كافة فئات الدخل والصرف والفئات الأخرى التي تؤثر على دخله . وعلى الشخص المكلف أن يقدم تصريحه النهائي استنادا الى قيود صحيحة تعكس دخله بصورة صادقة » .

« واذا شهــد محاسب عام أو قانوني ، عضو في هيئة محاسبين دولية معتــرف بهــا ويوافق عليها المدير (على ألا يمتنع عن الموافقة بصورة غير معقولة) على صحة القيود للسنة الضريبية ، وأنها تعكس بصورة صادقة دخــل الشخص المكلف الخــاضــع للضريبــة ، عن السنة الضريبية ، وأن التصريح النهائي موافق لتلك القيود ، فعندها يقبل التصريح ، ما لم تظهر أدلة على عكســه يقبــل بها الشخص المكلف أو المحاكم ، ويعتبر صحيحا لجميع أغراض هذا المرسوم ، وتعتبر ضريبة الدخل المبينة في ذلك التصريح بأنها مقررة نهائيا » .

« وفي غياب الشهادة المنصوص عليها في هذه المادة يترتب على المدير خلال ١٢ شهرا من تاريخ إستحقاقها التسليم بصحة التصريح النهائي للشخص المكلف ، أو في حالة اقتضاء الوقائع الثابتة ذلك ، إشعار الشخص المكلف بضرورة تعديل مبلغ ضريبة الدخل المبين في التصريح ، ولا يجوز بأي حال زيادة المبلغ المبين في التصريح النهائي إلا نتيجة لحكم المحاكم ، ما لم يوافق الشخص المكلف على ذلك » .

وبناء على النص السابق يمكن إجمال الأحكام المتعلقة ببيانات التصريح الضريبي فيما يلي :-

— على الشخص المكلف أن يقيد في سجلاته ودفاتره جميع الدخول والايرادات التي حصل عليها خلال السنة الضريبية وكذلك جميع المصروفات التي أنفقها ، وأيضا جميع الفئات الأخرى التي تؤثر على دخله مثل مبالغ التأمين والتعويضات التي يكون قد حصل عليها مقابل هلاك بعض الأصول الانتاجية .

— يجب أن يكون التصريح النهائي مستندا الى قيود صحيحة بالسجلات والدفاتر بحيث تعكس هذه القيود دخله بصورة صادقة وحقيقية . وهذا يتطلب ضرورة أن تكون الدفاتر والسجلات التي يمسكها الشخص المكلف أمينة وتظهر حقيقة النشاط والدخول المحققة ، وأن تكون مؤيدة بالمستندات الصحيحة واللازمة وفقا للعرف المحاسبي السليم .

ومن الأوراق والمستندات المتعارف عليها ، والتي يفضل إرفاقها بالتصريح النهائي حتى تتأكد إدارة الضرائب من صحة تقدير الدخل الخاضع للضريبة ما يلي :-

١ - الميزانية العمومية أو المركز المالي .
٢ - حساب أو حسابات التشغيل والمتاجرة .
٣ - حساب الأرباح والخسائر .
٤ - كشف أو كشوفات بالأصول الانتاجية الرأسمالية التي هلكت أو فقدت وقيمة التعويضات أو التأمينات التي حصل عليها الشخص المكلف مقابل

ذلك ، مع بيـان تاريـخ الحصـول على التعويضات والقيمة الدفترية لهذه الأصول أو الممتلكات وقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة نتيجة بيع أحد هذه الأصول أو الحصول على التعويض .

٥ ـ كشف الاستهلاك وكشف آخر بالمعدات والآلات الجديدة وقيمة شرائها .

٦ ـ كشف أو كشوف بتفاصيل المصروفات الواردة بحساب الأرباح والخسائر .

ويقع الالتزام على الشخص المكلف بتقديم التصريح الضريبي حتى ولو لم تكن لديه حسابات أو سجلات ، فكل ما يهم أن يتقدم بتصريح الى مدير ضريبة الدخل بمكتبه بدبي في الميعاد بالتصريح متضمنا ما يقدره لأرباحه وخسائره في السنة السابقة ، والأسس التي استند اليها في هذا التقدير .

وإذا تعـددت الأنشطة التي يمارسها الشخص المكلف وتنوعت ، سواء أكانت تجارية أم صناعية أم تجارية وصناعية ، وجب عليه أن يتقدم بتصريح ضريبي واحد يكون شاملا كل الدخول التي حصل عليها من هذه الأنشطة المتنوعة والمتعددة . وعليه أن يوضح بالتصريح عنوان كل نشاط أو كل فرع يكون تابعا له ويمارس هذا النشاط في دبي .

ويـلاحـظ أن المادة ١٠ من المرسوم تطلبت أن يكون التصريح النهائي مستندا الى قيود صحيحة تعكس دخل الشخص بصورة صادقة ، ولم تتطلب ذلك بالنسبـة للتصريح المؤقت . والسبب في ذلك أن التصريح المؤقت ليس نهائيا ، ولكن يقدمه الشخص المكلف بصورة مؤقتة ويكون متضمنا تقديرا جزافيا حكميا وليس نهائيا لأرباحه ، وبالتالي فإنه لن يعكس دخل الشخص المكلف بصورة حقيقية صادقة ، ولكن بصورة مؤقتة وليست نهائية ، فيجوز تعديل هذا الدخل بالزيادة أو النقص في التصريح النهائي الذي يجب أن سكون سليما وغير قابل للتغيير والتبديل .

والملفت للنـظر بالنسبـة للبيـانات التي تطلب المرسوم أن يشتمل عليها التصريح الضريبي هو قيام الشخص المكلف بتحديد مبلغ ضريبة الدخل التي سيلتـزم بدفعها . فيفهم من نص المادة التاسعة والعاشرة من المرسوم أن الشخص المكلف يحدد في تصريحه المقدم لادارة الضرائب صافي الدخل الذي

حققه ، ومبلغ الضريبة التي تستحق عن هذا الدخل ، حيث فرضت المادة ١/٩ مثلا على كل شخص مكلف أن يدفع لمدير ضريبة الدخل « مقدار ضريبة الدخل المبين فيه (أي في التصريح) على أربعة أقساط سنوية ...) .

فالمعروف والمعمول به في كافة التشريعات الضريبية أن قرار تحديد الضريبة ،أو حتى كيفية حسابها إنما هو من اختصاص السلطات الضريبية ، وليس من اختصاص الممول ، فدور الشخص المكلف ينتهي بتحديد دخله تحديدا صحيحا في التصريح أو الاقرار الضريبي الذي يقدمه الى إدارة الضرائب ، أما تحديد الضريبة ، وما يقال عنه ربطها على الممول فتتولاه إدارة الضرائب ، لأن هذا التحديد والربط إنما هو من الأمور الحسابية الفنية التي تتطلب وجود خبرة في المحاسبة الضريبية ، وتتطلب وجود موظفين متخصصين في مسائل الضرائب لديهم القدرة على التعرف على أسعار ونسب الضرائب ، والتي غالبا ما تخضع لتغييرات قد لا تصل الى علم الممولين ، وتطبيق هذه النسب والأسعار على صافي الدخل الذي تحقق خلال العام الضريبي من أجل التوصل الى معرفة مبلغ الضريبة التي سوف يتحمل به الشخص المكلف ، الى غير ذلك من الأمور الأخرى المتعلقة بالاعفاءات الضريبية ، وحالة توقف الشركة عن العمل ، أو إنقطاع توطنها في دبي ، ونقل ملكية الشركة ، وتطبيق التصاعد في سعر الضريبة ... الخ ، وكلها أمور يترتب عليها تغيير مبلغ الضريبة وقد يصعب الإلمام بها حتى من المتخصصين ، وبالتالي كان يجب عدم تركها لكل ممول على حدة ، فيقوم بتحديد مبلغ الضريبة في التصريح المقدم منه للضرائب ، وترك هذه المهمة لادارة الضرائب تحقيقا لوحدة المعاملة ووحدة التطبيق .

ولا يمنع ذلك من قيام الشخص المكلف بسداد مبلغ ضريبة مماثل لذلك المبلغ الذي سبق أن سدده عن أرباحه في العام أو الأعوام السابقة ، وذلك عند تقديمه للتصريح الضريبي المؤقت ، على اعتبار أن هذه المبالغ تسدد لحساب الضريبة التي ستحدد قيمتها بصفة نهائية ولكن بمعرفة إدارة الضرائب ، وذلك عند قيام الشخص المكلف بتقديم تصريحه النهائي لها في الميعاد المنصوص عليه في المرسوم .

وإذا كان تقـدير مبلغ الضريبة بمعرفة الشخص المكلف يمكن قبوله في حالة تقديمه للتصريح المؤقت ، على اعتبار أن هذا التقدير ليس نهائيا ، فإنه لا يتصور قبوله بالنسبة للتصريح النهائي ، فنجد أن الفقرة الثانية من المادة ٩ من المـرســوم نصت أيضـا على أن الشخص المكلف يقوم بتحديد مبلغ الضريبـة في تصريحه النهائي بقولها « ... فإذا زاد مقدار **ضريبة الدخل الوارد في التصريـح النهائي** على المبلغ المبين في التصريح المؤقت ... » . فهذا نص صريح على أن مقدار ضريبة الدخل يكون من بين البيانات التي ترد في التصريح المؤقت المحرر بمعرفة الشخص المكلف والمقدم منه إلى ادارة الضرائب .

وكما سبق القول فإننا نرى أن يقتصر دور الشخص المكلف على تحديد مقـدار دخله في التصريـح المقـدم منـه ، لأن تحديده لمبلغ الضريبة التي ستفرض عليه قد يكون مثار خلاف ونزاع بينه وبين ادارة الضرائب إذا كان تحديدها لمقدار هذه الضريبة مغايرا لما ورد في تصريحه النهائي ، وهذا النزاع يؤدي الى هدر الوقت والمجهود وتأخير تحصيل الضريبة .

خامساً : ضمان حماية البيانات الواردة بالتصريح :

كفل المشرّع حماية التصريحات الضريبية التي يتقدم بها المولون حتى لا يتهيبوا من الافصاح عن دخولهم خوفا من اطلاع الغير عليها لأي سبب من الأسباب ، ولذلك نصت المادة ١١ من المرسوم على ما يلي :

— سرية التصريحات المؤقتة والنهائية التي يتقدم بها الأشخاص المكلفون .
— لا يجـوز فحص هذه التصريحات أو التفتيش عليها إلا بمعرفة مدير ضريبة الدخل أو موظفيه المختصين ، فلا يجوز لأي شخص بخلاف من ذكروا القيام بهذا الاجراء إلا بموافقة الشخص المكلف .

- لا يجوز لإدارة الضرائب مديرا وموظفين إفشاء أو البوح بأي صورة كانت لأي شخص سواهم ، بالمقـدار أو بتفاصيل فئات أية دخول أو حسميات أو فئات أخرى واردة أو مبينة في أي تصريح أو في قيود أو دفاتر خاصة بالشخص المكلف بدون موافقته .
- لا يجـوز لغير مدير ضريبة الدخل أو موظفيه الاطلاع أو مشاهدة أو فحص التصاريخ أو نسخة عنها أو أي قيد أو دفتر يتضمن أية خلاصة أو أية تفاصيل أخرى إلا بموافقة الشخص المكلف .
- في حالة مخالفة أي حكم من الأحكام السابقة يعاقب المخالف بغرامة مالية لا تزيد عن ١٥٠٠ ريال قطر / دبي (درهم) .

سادسا : سلطة إدارة الضرائب في فحص التصريحات الضريبية :

نفرق في هذات الصدد بين ما اذا كان التصريح النهائي مرفقا به شهادة من محاسب عام أو قانوني بصحة البيانات ، وبين ما إذا كانت هذه الشهادة غير مرفقة :

١ - حالة وجود شهادة من محاسب بصحة وصدق التصريح :

وفقا للمادة ١٠ من المرسوم ، إذا كان التصريح الضريبي النهائي مرفقا به شهـادة أو مشهـودا عليـه من محـاسب عام أو قانوني عضو في هيئة محاسبين دولية معترف بها ، ووافق مدير ضريبة الدخل على هذه الشهادة التي تقر بصحة القيود التي وردت في سجلات الشخص المكلف لأمانتها ، واتفـاقها مع العرف المحاسبي السليم ، وأنها لذلك تعكس بصورة صادقة دخـل الشخص المكلف الذي حققه خلال السنة الضريبية ، وأن التصريح النهائي موافق لتلك القيود ، فيتعين قبول التصريح النهائي ، لأنه يكون بذلك صحيحـا لجميـع أغـراض هذا المرسوم ، أي لفرض الضريبة وربطها على أساسه ، وبالتالي فإن ضريبة الدخل التي تكون مبينة فيه تكون مقررة بصفة نهـائيـة ، أي لا يجـوز تعديلها سواء من قبل ادارة الضرائب أم من قبل الشخص المكلف .

إلا أنه يكون من حق إدارة الضرائب عدم قبول ما جاء بالتصريح النهائي المؤيد بشهادة المحاسب إذا ظهرت أدلة على عكسه ، وبالتالي يكون لها حق تعديل هذا التصريح ، أي تقدير الأرباح بمعرفتها بناء على ما ظهر من هذه الأدلة الجديدة ، لكن يشترط لذلك موافقة الشخص المكلف على هذا التعديل ، وفي حالة عدم موافقته وإحالة الخلاف الى المحاكم فإن ما تقضي به المحكمة سواء بإقرار التصريح النهائي الذي قدمه الشخص المكلف كما هو ، أو تعديله بناء على ما ارتأته إدارة الضرائب في دبي ، يكون ملزما لجميع أطراف النزاع .

ويكون من حق إدارة الضرائب رفض الشهادة على صحة ما جاء بالتصريح الضريبي المحررة بمعرفة أحد المحاسبين المعتمدين . إلا أنه وفقا للمادة ١٠ من المرسوم يجب أن يكون هذا الرفض لأسباب معقولة ، كأن يكون هناك تناقضا ظاهرا في البيانات الواردة بالتصريح الضريبي . وفي حالة رفض الشهادة ، فإن هذا التصريح الضريبي يسري عليه حكم التصريح النهائي المقدم بدون شهادة ، وهو ما سنراه في البند التالي مباشرة .

٢ ـ حالة عدم وجود الشهادة مع التصريح :

إذا قدم الشخص المكلف تصريحه النهائي في غياب الشهادة المحررة بمعرفة أحد المحاسبين المعتمدين ، فإن ادارة الضرائب ستقوم بفحص هذا التصريح ويكون لها أن تقبله بإعتباره تصريحا ضريبيا كاملا وصحيحا .

أما إذا اقتضت الوقائع والحقائق الثابتة تعديل ضريبة الدخل الواردة بالتصريح ، فإنه يجوز لها أن تطلب من الشخص المكلف ضرورة إجراء هذا التعديل . وبطبيعة الحال فإن التعديل المقصود أخذ موافقة الشخص المكلف على إجرائه هو زيادة مبلغ الضريبة عن ذلك المبلغ الذي حدده الشخص المكلف في تصريحه النهائي .

فإذا وافق الشخص المكلف على ما طلبته إدارة الضرائب ووافق على زيادة مبلغ الضريبة ، أمكن لإدارة الضرائب مطالبته به .

امـا إذا لم يوافق على تعـديـل الضريبة بالزيادة ، فإنه لا يجوز زيادة الضريبة الا بناء على حكم المحكمة ، أو قرار هيئة التحكيم المنصوص عليه في المادة ١٥ من المرسوم .

ونلاحظ هنا أن المشرّع ساوى في معاملة الشخص المكلف بين ذلك الذي يقدم الشهادة ، وبين من لم يقدمها ، حيث تطلب موافقة الأخير أيضا على قيام ادارة الضرائب بزيادة مبلغ الضريبة عن ذلك المبلغ الوارد في تصريحه النهائي ، وكان من المفروض تمييز الشخص المكلف الأول في المعاملة لأنه التزم بنصوص القانون وقدم تصريحه النهائي مستندا الى شهادة معتمدة بصحة وسلامة القيودات بالسجلات التي بنى على أساسها تقديرات الدخل والضريبة .

أما الشخص المكلف الذي لم يلتزم بنص القانون ، وقدم تصريحه النهائي خاليا من هذه المستندات ، فكان من الواجب إعطاء إدارة الضرائب الحق في رفض تقـديـرات الدخل والضريبة التي وردت بتصريحه ، وإعطائها الحق أيضا في إعادة تقدير الضريبة من جديد بمعرفتها ، حتى ولو قامت بزيادة مبلغ الضريبة بدون موافقة الشخص المكلف مع إلزامه بسداد المبلغ الجديد للضريبة ، وفي حالة عدم موافقته على زيادة مبلغ الضريبة أمكنه الطعن في القـرار الصـادر من إدارة الضرائب بهـذه الزيـادة أمام المحاكم أو لجان التحكيم وفقا لنص المادة ١٥ من المرسوم .

والقول بذلك سوف يدفع الأشخاص المكلفين الى اتباع الدقة في تحرير التصريـح الضريبي وتقـديمـه مشفـوعا بالمستندات المؤيدة لما جاء به من بيانات ، وخاصة الشهادة المعتمدة من المحاسب العام أو القانوني ، وهذا من شأنـه منـع التـلاعب في البيانات ، وتقديم بيانات سليمة تعبر عن الدخل بصورة صادقة وحقيقية . بالاضافة الى ما يترتب على ذلك من توفير الوقت والجهد والنفقات التي قد تبذلها إدارة الضرائب في فحص التصريح الخالي من الشهـادة ، وكـذلك في اعـادة تقدير الدخل والضريبة المستحقة عليه ، وموافقة الشخص المكلف على إعادة التقدير ، وعرض الأمر على المحاكم أو التحكيم في حالة عدم موافقته . واختصار كل هذه الاجراءات يعتبر تطبيقا لمبـدأ المـرونـة والاقتصاد في تحصيل الضريبة الذي يعتبر أحد المبادىء الواجب توافرها في الضريبة .

غير أنه يجب أن نلفت النظر الى أن القول بأحقية إدارة الضرائب في تقدير الضريبة بمعرفتها في هذه الحالة ليس معناه أن تقوم بتقديرها جزافا ، فيجب أن يكون التقدير مبنيا على أسس سليمة ومتفقة مع أحكام القانون ، كالنظر الى ما لدى الشخص المكلف من عقارات أو أموال منقولة ، ورقم أعماله وعدد العمال المشتغلين لديه وغير ذلك من الأمور . ويستطيع مدير ضريبة الدخل أن يستعين في ذلك بالقيود الواردة في السجلات والدفاتر حتى ولو كانت غير منتظمة . فالتقدير بمعرفة إدارة الضرائب لا يعدو أن يكون أسلوبا من أساليب تحديد الربح ، وأن الغرض منه هو الوصول الى الأرباح الحقيقية للشخص المكلف ، ومن ثم يجب ألا يتخذ التقدير وسيلة للمغالاة في تحديد الربح واعتبار ذلك بمثابة جزاء ضد الشخص المكلف لعدم تقديمه المستندات والوثائق التي تطلبها القانون .

وفي جميع الأحوال إذا تقدم الشخص المكلف بتصريح نهائي خال من شهادة المحاسب المعتمد ، ومضى على التاريخ الذي يتعين خلاله تسليم هذه الشهادة (وهو نفس ميعاد تسليم التصريح النهائي) ١٢ شهرا دون أن تطلب إدارة الضرائب من الشخص الممول تقديم هذه الشهادة ، فإن التصريح النهائي يعتبر أنه صحيحا ، ويجب على مدير ضريبة الدخل التسليم بصحته ، واعتبار ضريبة الدخل المبينة فيه بأنها مقررة نهائيا .

فالمشرع إعتبر سكوت إدارة الضرائب عن مطالبة الشخص المكلف بتقديم الشهادة لمدة ١٢ شهرا من التاريخ المحدد لتقديمها بمثابة موافقة ضمنية على ما جاء بالتصريح النهائي الذي قدمه الممول خاليا من هذه الشهادة .

المبحث الثاني

تحصيل الضريبة

لا ضريبة بدون التحصيل الجدي للضريبة بكاملها وفي مواعيد استحقاقها . ولقد نص مرسوم ضريبة الدخل في دبي على كيفية تحصيل الضريبة ، ووضع بعض الضمانات التي تساعد على تحصيل الضريبة بكاملها وبدون نقصان . ولذلك فإننا سنتناول هذين الموضوعين : كيفية تحصيل الضريبة ، وضمانات التحصيل في المطلبين التاليين .

المطلب الأول

أسلوب تحصيل الضريبة

قسّم المرسوم مراحل تحصيل الضريبة الى قسمين ، الأولى مرحلة تقديم التصريح المؤقت والثانية مرحلة تقديم التصريح النهائي .

أولاً : مرحلة تقديم التصريح الضريبي المؤقت :

نص المرسوم على التزام كل شخص مكلف لدى تقديمه التصريح الضريبي المؤقت أن يدفع لمدير ضريبة الدخل لحساب حكومة دبي بالريالات القطرية الدبوية أو بالجنيهات الاسترلينية (حاليا بدرهم الامارات) مقدار ضريبة الدخل المبينة فيه على أربعة أقساط متساوية . وتستحق هذه الأقساط على التوالي في اليوم الأخير من الشهر الثالث والسادس والتاسع والثاني عشر التالية لنهاية سنة ضريبة الدخل .

وكما سبق أن ذكرنا فإن مقدار ضريبة الدخل المبينة في هذا التصريح سوف تتحدد على أساس ما دفعه الشخص المكلف في العام أو في الأعوام السابقة . وأن سداد هذه الأقساط سوف يعتبر بمثابة سداد تحت حساب الضريبة التي ستتحدد قيمتها بصورة نهائية بعد تقديم الشخص المكلف لتصريحه الضريبي النهائي .

وطبقا للقواعد العامة في حساب المواعيد ، فإنه إذا صادف اليوم الأخير من أحد الشهور المنصوص عليها في المرسوم عطلة رسمية ، فإن دفع قسط الضريبة يجب أن يتم في اليوم التالي مباشرة لانتهاء هذه العطلة الرسمية ، ولا يعد ذلك بمثابة تأخير في سداد الضريبة عن الميعاد .

ثانيا : مرحلة تقديم التصريح الضريبي النهائي :

وفقا للمادة ٢/٩ من المرسوم يلتزم كل شخص مكلف أن يقدم لمدير ضريبة الدخل في دبي في اليوم الأخير على الأكثر من الشهر التاسع التالي لنهاية سنة ضريبة الدخل ، تصريحا نهائيا حول ضريبة الدخل عن السنة الضريبية .

فإذا زاد مقدار ضريبة الدخل الوارد في هذا التصريح النهائي عن المبلغ المبين في التصريح المؤقت ، فيزداد القسط الأخير من أقساط سداد الضريبة والمستحق في نهاية الشهر الثاني عشر التالي لنهاية سنة ضريبة الدخل ، بمقدار هذه الزيادة .

فإذا كانت الضريبة المحددة بالتصريح المؤقت ١٠,٠٠٠ درهم مثلا ، فإنه يتم سدادها على أربعة أقساط سنوية اعتبارا من تاريخ تقديم التصريح المؤقت بواقع ٢٥٠٠ درهم لكل قسط .

وإذا حدث وزادت قيمة الضريبة الواردة في التصريح النهائي ووصلت الى ١٢,٠٠٠ درهم بدلا من ١٠,٠٠٠ درهم . فإن القسط الرابع الذي يستحق دفعه في نهاية الشهر الثاني عشر التالي لنهاية السنة الضريبية على الأكثر ، سوف يزداد قيمته بمقدار الزيادة التي حدثت في مبلغ الضريبة فيكون ٢٥٠٠×٢٠٠٠ = ٤٥٠٠ درهم وبذلك يتم سداد كل الضريبة المستحقة على الشخص المكلف .

أما اذا كان مقدار ضريبة الدخل الوارد في التصريح النهائي أقل من المبلغ الوارد في التصريح المؤقت ، فعندها ينقص القسط الرابع بمقدار هذا النقص بقدر الامكان ، كما تُرَد أية ضريبة زائدة تدفع عن السنة الخاضعة للضريبة . ففي المثال السابق إذا نقص مقدار الضريبة المبين في التصريح النهائي ، وأصبح ٩٠٠٠ درهم بدلا من ١٠,٠٠٠ ، فإن قيمة القسط الأخير سوف تقل عن ٢٥٠٠ درهم وذلك بمقدار هذا النقص فتصبح (٢٥٠٠ – ١٠٠٠) = ١٥٠٠ درهم .

أما اذا كان النقص في الضريبة النهائية كبيرا بحيث أصبحت الضريبة ٦٠٠٠ درهم بدلا من ١٠,٠٠٠ درهم . فإن الشخص المكلف لن يقوم بسداد القسط الأخير بأكمله ، بل ونظرا لأنه كان قد سدد ثلاثة أقساط مقدارها معا ٧٥٠٠ درهم ، فإنه يكون قد سدد ضريبة زائدة ، ويكون من حقه إسترداد ما سدده بطريقة الزيادة والذي يبلغ ٧٥٠٠ – ٦٠٠٠ = ١٥٠٠ درهم .

وبطبيعة الحال يحق له إسترداد هذه الزيادة بمجرد موافقة إدارة الضرائب على التصريح النهائي المقدم منه ، ومن المتصور أنه يلتزم بتقديم طلب الى مدير ضريبة الدخل في دبي يطلب فيه رد الضريبة الزائدة التي كان قد سددها فيما قبل ، حتى لا يسقط حقه في هذا الاسترداد بالتقادم . لأن القاعدة العامة التي يجب العمل بها في هذا الخصوص ، « أن الدين مطلوب لا محمول » وذلك لعدم وجود النص الذي يعالج هذه المسألة .

وفي جميع الأحوال فإن مدير ضريبة الدخل يلتزم بتسليم الشخص المكلف ايصالا عن كل دفعة يكون قد سددها من ضريبة الدخل ، ويبين هذا الايصال المبلغ الذي تم دفعه والسنة أو السنين التي يجري الدفع عنها ، وغير ذلك من البيانات (م ١١ من المرسوم) .

ثالثاً : طلب تمديد أجل دفع الضريبة :

يحق لمدير ضريبة الدخل بناء على نص المادة ٣/٩ من المرسوم إعطاء تمديدات معقولة من الوقت لدفع ضريبة الدخل ، وذلك إذا اثبت الشخص المكلف ضرورة مثل هذه التمديدات ، كتعرض الشخص المكلف لأزمة مالية كبيرة تحول دون سداده الضريبة في الميعاد وتقديمه للمستندات الدالة على ذلك .

ويسري في شأن طلب تمديد أجل دفع الضريبة ما سبق أن ذكرناه بشأن تمديد أجل تقديم التصريح الضريبي من شروحات وانتقادات ، فنحيل القارىء الى هناك .

رابعا : الجزاء على عدم دفع الضريبة في الميعاد :

وفقا للمادة ٣/٩ إذا تخلف الشخص المكلف عن دفع الضريبة كلها أو بعضها في المواعيد السابق بيانها لسداد الأقساط ، التزم بسداد غرامة تأخير مقدارها ١٪ من قيمة المبالغ المستحقة عن كل ٣٠ يوما أو جزء منها يستمر فيه التقصير . وقد سبق أن رأينا أن مثل هذا الجزاء يطبق في حالة التقصير عن تقديم التصريح الضريبي في الميعاد .

وهنا لا تثور مشكلة اذا قدم الشخص المكلف التصريح في الميعاد ، ولكنه قصر في دفع الضريبة ، أو إذا حدث العكس فقام بتسديد أقساط تحت حساب الضريبة في الميعاد ، ففي هاتين الحالتين يطبق الجزاء المشار اليه بواقع ١٪ من قيمة المبالغ المستحقة عن كل ٣٠ يوم أو جزء منها يستمر فيه التأخير .

غير أنه تثور المشكلة اذا لم يقدم التصريخ في الميعاد ، ولم يسدد الضريبة في الميعاد ، فهل يعتبر ذلك بمثابة مخالفتين يوقع على كل منهما الجزاء المالي السابق الاشارة اليه ، أم ان ذلك يعتبر بمثابة مخالفة واحدة ؟

إننا نميل الى الأخذ بالرأي الأول لأنه يتفق مع نص المادة ٣/٩ لأنها رتبت الجـزاء في حالة التقصـير في تقـديم التصريـح أو في دفـع الضريبة ، فهي استخـدمت حرف (أو) بمـا يفيـد المغـايرة واعتبار ذلك بمثابة مخالفتين منفصلتين ، ولم تستخدم حرف (و) فلم تقل (وفي حالة التقصير عن تقديم التصريح ودفع الضريبة ...) بما يفيد وحدة المخالفة ، وبالتالي وحدة الجزاء .

ولذلك إذا قصر الشخص المكلف في تقديم التصريح ، وفي دفع الضريبة في الميعاد جاز توقيع غرامة مالية على كل مخالفة من هاتين المخالفتين .

غير أنه يجوز لمدير ضريبة الدخل إستثناء الشخص المكلف أو إعفائه من توقيع الغرامة المالية إذا أثبت أن هذا التأخير أو التقصير في السداد في الميعاد كانت له أسباب معقولة يقبلها المدير ويوافق عليها .

المطلب الثاني

ضمانات تحصيل الضريبة

نص المرسوم على بعض الضمانات لتحصيل ضريبة الدخل كاملة وفي موعدها ونوجز هذه الضمانات فيما يلي :

١ — يلتزم مدير ضريبة الدخل في دبي وفقا لحكم المادة ١١ من المرسوم بتنفيذ أحكام هذا المرسوم ، وعليه تحصيل ضريبة الدخل المستحقة ودفعها الى الحاكم . فعبء تحصيل الضريبة يقع على عاتق مدير ضريبة الدخل وموظفيه ويتعين عليهم بناء على هذا التكليف بذل كل ما من شأنه حصول حكومة دبي على حقها في الضريبة من الخاضعين لها .

٢ — أجاز المرسوم لمدير ضريبة الدخل وموظفيه أن يطلبوا التفتيش على قيود ودفاتر الشخص المكلف اذا كان ذلك ضروريا ولازما لحساب ضريبة الدخل . (م ١٣ من المرسوم) . وبطبيعة الحال فإن حق التفتيش قد خوّل لهؤلاء للتأكد من حقيقة أرباح الشخص المكلف وصدق البيانات التي وردت في التصريحات الضريبية التي صدرت عنه ، ويعتبر ذلك بمثابة ضمانة الهدف منها حساب الضريبة حسابا دقيقا وبكاملها على ضوء ما حققه الممول من أرباح صافية مما يؤدي الى زيادة حصيلة الضريبة .

٣ — فرض المرسوم عقوبة جنائية على كل شخص يقترف الجرائم والمخالفات التالية وهو يعلم ذلك ,

أ - تزييف قيود الشخص المكلف ، أو

ب - إعطاء بيان كاذب يؤثر على أي تصريح أو شهادة مطلوبة أو تتعلق بتنفيذ هذا المرسوم .

وففي حالة ثبوت إدانته يحكم عليه بالحبس مدة لا تتجاوز السنتين أو بغرامة قدرها ١٠,٠٠٠ درهمأو بكلتا هاتين العقوبتين .

ج ـ اذا كان الشخص المكلف مسئولا قانونا عن الشخص الذي ارتكب إحدى الجرائم المبينة بالبندين (أ و ب) السابقين ، كما لو كان مرتكب الجريمة موظفا لدى الشخص المكلف ، فإن الشخص المكلف يكون مسئولا بدوره عن ارتكاب الجريمة التي ارتكبها الموظف ، ويجوز الحكم عليه في هذه الحالة بغرامة مالية لا تتجاوز ٥٠,٠٠٠ ريال قطر / دبي (درهم) . وبطبيعة الحال فإن الحكم يصدر في هذه الحالة ضد الممثل القانوني للشخص المكلف أمام المحاكم وفي المنازعات القضائية وهو الذي ترفع الدعاوى القضائية باسمه أو عليه وغالبا ما يكون المدير أو عضو مجلس الادارة المنتدب أو على الشخص المسئول عن الادارة بحسب الأحوال .

وقد جاء في نهاية المادة ١٤ من المرسوم أن الدعوى الجنائية لا تقام بموجب هذه المادة ، أي بالنسبة للجرائم التي وردت بها ، إلا بناء على طلب الشخص المكلف أو موافقته ، أو عندما يحال نزاع ضريبي بين الشخص المكلف وبين إدارة الضرائب الى المحاكم أو التحكيم ويثبت أن قيود الشخص المكلف أو أية بيانات وردت في التصريح المقدم منه كانت كاذبة أو مزورة (False) .

ومما يلفت النظر في النص السابق أنه أوقف رفع الدعوى الجنائية بالنسبة للجرائم التي وردت في المادة ١٤ ، وهي التي أوضحناها في البنود أ ، ب ، ج ، السابقة ، على طلب الشخص المكلف أو بناء على موافقته على ذلك .

فإذا كان من الممكن أن يفهم شرط توقف رفع الدعوى على طلب الشخص المكلف أو موافقته في حالة ما إذا كان مرتكب جريمة تزييف قيود الشخص المكلف ، وجريمة إعطاء بيانات كاذبة تؤثر على التصريحات أو الشهادة الصادرة من الشخص المكلف ، قد تمت بمعرفة شخص آخر بخلاف الشخص المكلف كأحد الموظفين الذين يعملون لديه ، بدون علم الشخص المكلف وبدون موافقته ،

لكن ماذا يكون عليه الأمر اذا كانت هذه الجرائم قد تمت بعلم الشخص المكلف وبناء على موافقته ، أو بناء على أمر منه ، أو كان الشخص المكلف ذاته هو المسئول قانونا عن الجريمة ، أي هو المتهم ، كما في حالة الجريمة

المنصوص عليها في البند السابق ، فالشخص المكلف في هذه الحالات وغيرها من الحالات المماثلة يكون هو المتهم بمخالفة احكام المرسوم ، فهل يتصور أن يتقدم ويطلب رفع الدعوى ضد نفسه ، أو أن يوافق على رفعها ضد نفسه كما نصت على ذلك المادة ١٤ من المرسوم ؟

إن صياغة النص بهذه العمومية تثير هذا التناقض والغموض ، وتجعل منه عديم الجدوى وغير قابل للتطبيق ، لأن من المؤكد الا يطلب الشخص المكلف أو يوافق على رفع الدعوى ضد نفسه في هذه الحالات . بالاضافة الى أن رفـع الدعوى يعتبر عمل من أعمال الوظيفة العامة ، وبالتالي فإن طلب رفعها أو الموافقة على رفعها يجب أن يصدر من موظف عمومي وليس من المتهم .

إن توقف تحريك أو رفع الدعوى على طلب أو اتخاذ إجراء ما معمول به في التشريعـات الضريبية المقارنة ، ونظرا لأن رفع الدعوى يعتبر من الأعمال العمومية التي يتولاها أحد الموظفين العموميين ، فإن هذه التشريعات أسندت هذه المهمة في جرائم الضرائب الى مدير ادارة الضرائب ، أو الى وزير المالية كما هو معمول به في التشريع الضريبي المصري . وأغلب الظن أن المشرع الضريبي في دبي كان يقصد إتباع هذا الاجراء بمثل هذا المفهوم السليم ، إلا أن الخـطأ في الصياغة سواء في النص العربي أم في النص الانجليزي للمرسوم أدت الى حدوث هذه النتيجة غير المنطقية .

ولذلك فإننـا نرى تعـديل النص بحيث يجعل رفع الدعوى الجنائية في مسائل الجرائم الضريبية يتوقف على طلب أو على موافقة مدير ضريبة الدخل أو من سلطته الرئاسية .

وتبدو أهمية اتخاذ هذا الاجراء ، أي توقف رفع الدعوى بناء على طلب أو موافقة مدير ضريبة الدخل أنه من الممكن حدوث تصالح بين الشخص المكلف وبين الادارة الضريبية بالنسبة للمبالغ التي أراد الشخص المكلف من اتيان

المخالفة أو الجريمة الضريبية عدم سدادها كضريبة للحكومة ، هذا كله بشرط الا يكون الفعل المخالف لقانون الضرائب فعلا معاقبا عليه في نفس الوقت في قانون العقوبات ، كما لو زور الممول في أوراق رسمية بهدف التهرب من سداد الضريبة كلها أو جزء منها .

٤ ـ التزام الشخص المكلف الذي ساهم بملكه في شخص جديد بسداد الضريبة على الأرباح الراسمالية :

نصت المادة ٥/(٣) من المرسوم على انه في حالة انتقال ملك أو حقوق في المصاريف المشار اليها في المادة ٤/(١) (هـ) (خصم ١٠٪ سنويا من مجموع المصاريف والنفقات التي تحملها الشخص المكلف قبل مباشرة التجارة أو العمل في دبي) (١) ، من شخص مكلف الى آخر كجزء من إعادة تنظيم هيئة معنوية ، فإن ثمن الملك أو المصروف الآخر الموجود في يد المنقول اليه يعتبر ذاته لأغراض الضريبة كما لو كان في يد الناقل لو لم يتم النقل .

ومفهوم النص السابق أنه اذا انتقلت ملكية الملك أو أصل انتاجي من شخص مكلف الى شخص آخر بمناسبة إعادة تنظيم هيئة معنوية ، كما لو تم تقديم هذا الأصل أو الملك كحصة عينية للمساهمة في انشاء شخص معنوي جديد ، فإن الناقل يلتزم بسداد الضريبة التي تفرض على الأرباح الراسمالية التي قد تتحقق نتيجة نقل ملكية هذا الأصل الانتاجي أو الملك كما لو كان قد قام فعلا باستلام ثمن هذا الملك أو الأصل من المنقول اليه ، ولن يستطيع الاحتجاج في هذه الحالة بأنه لم يقبض شيئا وإنما كل ما فعله هو اعادة تنظيم شركته أو مشروعه .

---

(١) راجع ما سبق ، ص ١٠٤

وفي حساب الضريبة التي ستفرض على المنقول اليه أي الشخص المعنوي الجديد في نهاية السنة التي تم فيها نقل الملكية ، فسوف يعتبر المنقول اليه كأنه قد تسلم من الناقل جميع العلاوات وأقساط الاستهلاك الخاصة بهذا الملك (م ٣/٥ من المرسوم) (١) .

وتبدو أهمية هذه الضمانة أنها تمنع التحايل على سداد الضريبة التي تفرض على الأرباح الرأسمالية في حالة ما اذا قام شخص معنوي بنقل ملكية أصول انتاجية أو أملاك الى شخص آخر عن طريق إعادة تنظيم شركته أو مشروعه وتقديم جزء منها أو كلها كحصة عينية في شخص معنوي آخر ، فالأرباح الرأسمالية المحققة في هذه الحالة لن تكون أرباحا منظورة ، ولكنها ستكون غير منظورة ، وهي مضافة اليها تلك القيمة الدفترية لهذا الأصل تمثل مقدار مشاركته في تكوين أو تغيير شكل الشخص المعنوي الجديد ، فرغم أن هذا الشخص (النــاقــل) لم يستلم ثمن الممتلكات التي نقل ملكيتها ، الا ان القانون قد اعتبر أنه قد تسلمها من المنقول اليه وبالتالي يتعين عليه سداد الضريبة الواجبة على الأرباح الرأسمالية المحققة عن هذه العملية .

---

(١) راجع في حساب الأرباح الرأسمالية ، ما سبق ، ص ١٠٩

المطلب الثـالث

حل النزاع في المسائل الضريبية

وفقا للمادة ١٥ من المرسوم فإن الخلافات التي تنشأ بين الشخص المكلف وإدارة الضرائب بخصوص أية مسألة ضريبية يمكن حلها كالآتي :

١ ـ يجوز للشخص المكلف أو لادارة الضرائب أن يحيل الى المحاكم أي خلاف ينشأ بينهما حول نصوص هذا المرسوم ، أي بخصوص أية مسألة من مسـائـل الضرائب الواردة بالمرسوم . فاللجوء الى القضاء لا يتطلب اتفاق الطرفين على هذا الاجراء ، فأيا منهما يستطيع ذلك .

٢ ـ كما أنه يجوز للطرفين أن يتفقا على إحالة الخلاف الى التحكيم . فلا بد من اتفـاق الطرفـين على التحكيم ، لكن لم يبين المرسوم باقي اجراءاته وشروطه الأخـرى ، وكل ما نص عليه أن النزاع يتم الفصل فيه بالطريقة المتفق عليها في التحكيم . وفي هذه الحالة فان اتفاق الطرفين على التحكيم أو ما يسمى « بمشارطة التحكيم » سوف تتضمن القواعد والاجراءات المتعارف عليها والمعمول بها في هذا الشأن .

٣ ـ أما فيما يتعلق بالخلافات الضريبية التي تنشأ بين ادارة الضرائب وبين الشخص المكلف المتعامل في الزيت ، فإن حل الخلاف يتم وفقا للطريقة المنصـوص عليهـا في الاتفـاق المعقود بين الحاكم وبين الشركة المنتجة أو المتعاملة في الزيت .

وبطبيعة الحال إذا لم تتعرض الاتفاقية المعروضة بين حكومة دبي وبين الشركـة المنتجـة لكيفية حسم الخلافات التي تنشأ بخصوص تنفيذ بنود الاتفاقية ـ وهذا احتمال ضئيل ـ فإنه يلجأ الى القواعد العامة المنصوص عليها في هذا المرسوم وهي إحالة الأمر الى القضاء أو الى التحكيم بحسب ما يصل اليه رأي أطراف النزاع .

الباب الثاني
الضرائب الجمركية

الضرائب الجمـركية

يتضمن النظام الجمركي في دولة من الدول نوعين من الضرائب ، الأولى ضريبة الوارد والثانية ضريبة الصادر .

فتخضع السلع المستوردة للضريبة على الواردات بالاضافة الى العوائد والرسوم التي تحصلها الدولة مقابل ما تؤديه من خدمات عند شحن البضائع أو تفريغها أو تخزينها . وفي بعض الأحيان يسمح بإدخال البضائع الأجنبية الى الدولة دون سداد الضريبـة الجمركية عليها وذلك في حالة دخول هذه البضـائـع برسم نظم جمركية معينة كالترانزيت والسماح المؤقت والافراج المـؤقت والسـوق الحرة ، وهي الأنظمة التي سنقوم بدراستها عند شرحنا لقانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦م .

وتبدو أهمية هذه النظم الجمركية التي تتبعها الدولة في أنها ستساعد على تشغيل العديد من الأيدي العاملة وتحقيق دخل كبير للدولة وتشجيع قيام الصناعة المحلية وتطورها .

أمـا الضريبـة على الصادرات الوطنية فهي التي تفرض على خروج أو تصـديـر السلع الوطنيـة الى العالم الخارجي ، وغالبا ما تعمل الدولة على تخفيضها أو الاعفاء منها بهدف تشجيع الصادرات الوطنية وفتح أسواق خارجيـة لها . والضريبة على الواردات قد تكون إيرادية تهدف الى تحقيق موارد للخـزانة العامة ، وغالبا ما تفرض على السلع التي لا تنتج محليا أو الكماليات أو التي لا تؤثر على الانتاج الوطني كالتبغ والخمور والشاي والعطور .

وقد تكون ضريبة مخفضة أي بسعر مخفض يفرض على السلع الضرورية اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية كالعدد والآلات والمواد الأولية .

كمـا قد تكـون ضريبة حامية تفرض بسعر مرتفع على السلع الأجنبية المماثلة للسلع الوطنية كأن تفرض ضريبة جمركية مرتفعة القيمة على السلع البتروكيماوية المماثلة للسلع المنتجة محليا بهدف تشجيع وحماية هذه السلع الأخيرة .

وهناك بعض السلع التي يمنع استيرادها لأسباب متعددة ، كالمحافظة على الصحة كالمخدرات ، أو الخمور ، أو الملوثة باشعاعات ذرية ، وإما لأسباب أمنية كالأسلحة والمتفجرات أو لأسباب سياسية مثل منع استيراد السلع من الجهات والدول المتعاملة مع الكيان الصهيوني .

لكن يلاحظ أن الضريبة الجمركية ليست ضريبة عامة ، فهي لا تطبق في كثير من الحالات ، وأهمها :

١ ـ حالة ما إذا كانت الدولة تحتاج الى السلع الأجنبية التامة الصنع أو السلع الوسيطة لعدم قيامها بإنتاجها محليا ، وعدم حاجتها الماسة لايرادات الضرائب الجمركية لما تتمتع به من موارد أخرى أكثر أهمية مثل ايرادات ممتلكاتها الخاصة والعامة .

٢ ـ حالة التجارة العابرة أو الترانزيت ، ورد الضريبة والسماح المؤقت ، والمناطق الحرة .

وكما سبق أن رأينا فقد عرفت الامارات العربية المتحدة قبل قيام الاتحاد العديد من الرسوم الجمركية التي كانت تمثل أهم الايرادات الحكومية وخاصة قبل اكتشاف النفط بالمنطقة .

ولا زالت الضرائب الجمركية تمثل جانبا من الايرادات العامة سواء بالنسبة للحكومة الاتحادية أو بالنسبة لحكومات الامارات ، حيث تفرض ضرائب جمركية لصالح الحكومة الاتحادية مثل الضريبة على الواردات من التبغ ومشتقاته التي فرضت بمقتضى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٨١ ، وضرائب جمركية تفرضها كل إمارة على حدة بالنسبة للواردات من السلع الأجنبية التي تدخل أراضي الدولة عبر أحد الموانىء التابعة لهذه الامارة .

ومن أهم التشريعات المحلية الجمركية التي صدرت بالامارات قانون الجمارك في دبي لسنة ١٩٦٦ الذي تضمن العديد من الأحكام المتعلقة ببيان البضائع الخاضعة للضريبة ، والبضائع المحظور استيرادها ، والاعفاء من الضريبة ، وسعر الضريبة ، وكيفية تحصيلها ، ونظام إدخال وسحب

البضائع من الدائرة الجمركية ونظام المنطقة الحرة وغيرها من النظم الجمركية الخاصة مثل الترانزيت والسماح المؤقت ، وتضمن القانون ايضا بيان المخالفات الجمركية والعقوبات التي تطبق بالنسبة لهذه المخالفات أو أية مخالفة لأحكامه ، ومعظم هذه الأحكام وردت في مرسوم الجمارك الصادر عن إمارة الشارقة لعام ١٩٧٦م .

وسوف نقتصر في شرحنا للقوانين الجمركية المحلية على قانون جمارك دبي السابق الاشارة اليه وأهم التعديلات التي أدخلت عليه حتى سنة ١٩٨٨م ، مع الاشارة الى أهم الأحكام الموضوعية التي وردت في مرسوم جمارك الشارقة السابق الاشارة اليه ، كذلك سنتناول بالشرح أحكام قانون إنشاء المنطقة الحرة بمنطقة جبل علي بدبي ، باعتبار أن أحكام هذه القوانين تكفي لبيان جوهر ونظام الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم التي تطبقها أي إمارة من إمارات الدولة بالنسبة للسلع التي تدخل للدولة عبر موانئها البرية أو البحرية أو الجوية .

أما بالنسبة للضريبة الجمركية الاتحادية على الوارد من التبغ ومشتقاته فإننا سوف نعالجها في القسم الخاص بالضرائب الاتحادية في الجزء الثاني من هذه المؤلف .

بناء على ما تقدم فإن حديثنا عن الضرائب الجمركية المحلية سوف يتناول بالشرح الموضوعات التالية :

الفصل الأول ؛ التعريف بالضرائب الجمركية .

الفصل الثاني : الأحكام الموضوعية في قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ ومرسوم الشارقة لعام ١٩٧٦م .

الفصل الثالث : النظم الجمركية الخاصة وهي نظام الترانزيت والسماح المؤقت والدروباك ونظام المنطقة الحرة بجبل علي ، والمستودعات الجمركية بمنطقة جبل علي وميناء راشد .

الفصل الرابع : حركة البضائع بالجمارك ويتضمن ذلك دخول البضاعة للجمارك وتسليمها منها ، وبيع البضائع بالمزاد العلني .

الفصل الخامس : الجرائم والعقوبات .

الفصـــل الأول
التعريف بالضرائب الجمركية

نخصص هذا الفصـل كمـا سبق القول ، لبيان المقصودبالضرائب الجمركية وبيان طبيعتها ، والطابع التشريعي لها ، واخيراً التحديدات الجغرافية الجمركية .

وسـوف نخصص لكل موضوع من هذه الموضوعات مبحثاً مستقلاً فيما يلي :

المبحث الأول

مفهوم الضرائب الجمركية وطبيعتها

أولاً : المقصود بالضرائب الجمركية :

هي ضرائب تفـرضهـا الدولة على بعض السلع عند اجتيازها لحدودها الاقليمية . ورغم أنها تعد بمثابة ضريبة بالمعنى الفني للكلمة ، إلا أن الكثير من التشريعات يطلق عليها « الرسوم الجمركية » ، مثال ذلك قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦م ، وقوانين الجمارك المصرية التي صدرت قبل القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣م ، ومرسوم جمارك الشارقة سنة ١٩٧٦م ، وقانون الجمارك اللبنـاني الصـادر سنة ١٩٣٥م ، ١٩٥٤م ، وتسمى في العراق « الكمارك والمكـوس » ، والبعض يسميهـا « التعريفة الجمركية » (١) . وعرفها العرب تحت اسم المكوس أو « العشور » التي تحصَّل عن السلع التي تمر من إقليم الى آخر .

وقد تفرض الضريبة الجمركية لتحقيق أغراض مالية ، أي بهدف تدبير موارد ماليـة للدولة ، كمـا قد يكـون الهدف منها حماية بعض الصناعات الوطنية ، حيث تفرض الضريبة الجمركية على استيراد السلع المماثلة ، فيرتفع ثمنها بالنسبة لثمن السلعة الوطنية وهكذا يمكن للصناعة الوطنية منافسة الصناعة الأجنبية المماثلة .

ثانياً : طبيعة الضرائب الجمركية :

سبق أن رأينـا أن الكثـير من التشريعات تطلق على الضرائب الجمركية تسمية الرسوم الجمركية أو المكوس ... الخ ، فهل الضرائب الجمركية تعتبر من الناحية الفنية ضرائب أم رسوم ؟

---

(١) د. حسن عواضة ، المالية العامة ، بيروت ، ١٩٨٣ ، ص ٧٢٣ .

يقتضي ذلك التفرقة بين الضريبة والرسم .

فالرسم : عبارة عن فريضة مالية يلتزم الفرد بدفعها للدولة نظير حصوله على خدمة معينة منها . أما الضريبة فهي أيضا فريضة مالية يلتزم الفرد بدفعها جبرا للدولة ، ليس مقابل الحصول على خدمة معينة ولكن مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة .

فالفرق بين الضريبة والرسم أن الرسم يدفع مقابل الحصول على خدمة معينة من الدولة . أما الضريبة فإن الفرد لا يحصل من الدولة على مقابل مباشر نظير تحمله بمبلغ الضريبة .

وحتى سنة ١٩٦٣م ، كانت الضرائب الجمركية تعرف تشريعيا في مصر باسم الرسوم الجمركية الى أن صدر قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣م ، ونص صراحة على أن المبالغ التي تحصلها الدولة عن كل سلعة تفرغ بأراضيها أو تصدر من أراضيها هي ضريبة .
وهذا ما سبق أن قررته محكمة النقض المصرية في حكمها الصادر بتاريخ ١٩٥١/٥/٣١م من أن الرسوم الجمركية ليست إلا ضريبة لا ترتكن في أساسها على رباط عقدي بين مصلحة الجمارك والتاجر وإنما تحددها القوانين التي تفرضها (١) .

فالرسم بالمعنى الفني عبارة عن مبلغ معين تحصله الدولة من الممول مقابل الخدمة التي تؤديها اليه ، فما يميز الرسم أنه يكون مقابل خدمة معينة . ومن أمثلة الرسوم طابع البريد الذي تحصل عليه الدولة مقابل خدمة نقل الرسائل والطرود البريدية ، ورسوم القيد بالمعاهد والكليات مقابل خدمة التعليم ، والرسوم الصحية مقابل الخدمات الصحية التي تقدمها المستشفيات الحكومية للأفراد ، وهكذا .

---

(١) المحاماة ، السنة ٣٣ ، يناير ١٩٥٣ ، ص ٦٤٨ .

ويلاحظ أن قيمة الرسم الذي تحصل عليه الدولة مقابل الخدمة التي يحصل عليها الفرد لا يعتبر ثمنا لهذه الخدمة ، لأن الدولة وهي تؤدي هذه الخدمات العامة كخدمة التعليم والنقل والمواصلات والخدمات الصحية لا تسعى الى المضاربة وتحقيق الربح ، بل إلى إشباع الخدمات العامة سواء أعادت عليها هذه الأنشطة بالربح أم غيره . ويمكن القول بأن المبالغ المتحصلة عن الرسم تعتبر من الموارد التي تسعى الدولة للحصول عليها للانفاق على المرافق العامة حتى يمكنها المحافظة على سير هذه المرافق بانتظام واضطراد (١) . فإذا احتكرت الدولة هذا النشاط أو حققت منه أرباحا أو جعلت ميزانيته منفصلة عن ميزانيتها العامة فإنه يعد نشاطا مدنيا وليس تجاريا (٢) .

غير أن هذا لا يمنع من أن الدولة تستطيع أن تمارس الأعمال التجارية ، وفي هذه الحالة فإنها تكون تماما مثل الأفراد في سعيهم نحو تحقيق الربح من وراء ممارسة هذه الأعمال ، مثال ذلك قيام الدولة أو السلطة المحلية بتسيير المواصلات العامة لنقل الأفراد عن طريق البر أو الجو أو البحر ، وفي هذه الحالة تكون أجرة السيارة أو الطائرة أو السفينة المملوكة للدولة ثمنا لما عاد على الفرد من منفعة وليست رسما .

فالثمن يدفعه الفرد نتيجة تعاقده مع الدولة على الحصول على خدمة معينة كخدمة السفر ، أو سلعة معينة كقطعة أرض مملوكة للدولة ، ويتميز بأنه يخضع للتقدير والتحديد من جانب الدولة ومن جانب الفرد متلقي الخدمة على السواء ، أما الرسم فإنه يتميز بأنه يتحدد من جانب الدولة فقط دون تدخل أو تقدير من جانب الأفراد ، ويلتزم الفرد بدفعه جبرا للدولة عند طلبه لخدمة معينة مثل خدمات القضاء والشرطة وتوثيق المحررات وغيرها .

فالرسم يكون مقابل خدمة يطلبها الفرد من الجهات الحكومية أو الادارية ، والدولة تقوم بتحديد قيمته بإرادتها المنفردة ، ويلتزم الفرد بدفعه جبرا للدولة ، ويعود عليه بنفع خاص ، وغالبا ما يعود على المجتمع بالنفع العام .

---

(١) راجع المستشار ابو اليزيد المتيت ، المرجع السابق ، ص ٢١ .
(٢) المرجع السابق ، ص ٢٢ .

أما الضريبة فإنها تتشابه تماما مع الرسم ، إلا أنها تختلف عنه في أن الفرد يلتزم بدفع الضريبة دون الحصول على مقابل .

وينطبق وصف الضريبة بالنسبة للضرائب الجمركية ، فالمستورد أو المصدر يقوم بدفعها دون الحصول على مقابل يتمثل في خدمة أو سلعة معينة نظير دفعها . فالضريبة تستحق بمجرد عبور السلعة حدود الدولة ، ولا تقوم الجمارك بتقديم خدمة معينة للمستورد أو المصدر مقابل حصولها على مبلغ الضريبة الجمركية منه .

وهذا بخلاف الرسم حيث تقوم الجهة التي حصلت على الرسم بتقديم خدمة معينة لدافع الرسم كمنحه رخصة القيادة عند اجتيازه الاختبارات اللازمة وسداده الرسوم المقررة .

لذلك فإن إستخدام اصطلاح الرسوم الجمركية ليس إصطلاحا دقيقا ، وأن الاصطلاح الذي يتفق وطبيعة المبالغ التي يدفعها المستورد أو المصدر عند استيراده للسلع الأجنبية أو تصديره للسلع الوطنية هو اصطلاح « الضرائب الجمركية » .

وتجدر الاشارة الى أن العمليات التي تقوم بها الجمارك من تقييم للسلعة وغيرها من العمليات المرتبطة بفرض الضريبة وتحصيلها ليست من قبيل الخدمة التي تؤديها لدافع الضريبة ، وإنما تعتبر مجرد عمليات لازمة لحساب الضريبة وتحصيلها من المستورد أو المصدر . وفي هذا الصدد يجب أن نفرق بين المبالغ التي يسددها المول لحساب الضريبة الجمركية ، وبين المبالغ الأخرى التي يسددها لدائرة الجمارك لقاء خدمات معينة تقدمها له الدائرة ، وهذه المبالغ الأخيرة يصدق عليها وصف « الرسوم » ، ومثالها رسوم التخزين والشحن ، ، ورسوم العمل بعد أوقات الدوام ، ورسوم الاستلام والتسليم ، وغيرها من الرسوم المنصوص عليها في القوانين الجمركية مثل قانون جمارك دبي والواردة بالجدول (د) من هذا القانون ، فهذه المبالغ تعتبر رسوما بالمعنى الفني لهذه الكلمة ، لأن المول يسددها لقاء خدمة معينة تسديها له سلطات الجمارك أو سلطة الميناء أو مناطق التفتيش .

وكمــا سبق القول فإن المشرِّع المصري كان يستخدم إصطلاح الرسوم الجمركية الى حين صدور قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣م ، حيث أطلق عليها بحق وصف الضرائب الجمركية .

أما في دولة الامارات العربية المتحدة ، فإننا نجد أن المشرع الاتحادي قد أطلق المصطلح الصحيح على المبالغ الواجب سدادها لخزينة الاتحاد عند استيراد التبغ أو مشتقاته وأسماها ضريبة التبغ الاتحادية ، وأصدر القانون الاتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١ في شأن فرض ضريبة جمركية إتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته .

أما الوضع في إمارة دبي ، فإن قانون جمارك دبي الصادر سنة ١٩٦٦م ، استخدم في كل أجزائه مصطلح «الرسوم الجمركية» ولم يرد به أي ذكر للفظ « الضريبة الجمركية » حتى بالنسبة للقانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م ، بشأن الأعمــال في المنـطقـة الحـرة في ميـنـاء جبل علي ، فقد ورد ذكر « الرسوم الجمركية » وليس « الضرائب الجمركية » في جميع مواده التي تحدثت عن هذه الضريبة كالمواد أرقام ٤ ، ٦ ، ٧ ، ونفس هذا الوضع يصدق بالنسبة لمرسوم جمارك الشارقة لعام ١٩٧٦م .

ونـظرا لأن المبــالغ التي يسـددهــا المستورد بحكم القانون عن السلع المستـوردة إنما يدفعها دون الحصول على مقابل في شكل خدمة أو سلعة معينة ، تؤديها له سلطات الجمارك ، مما يضفي عليها صفة الضريبة ، وليس الرسم ، فإننا نفضل أن يُستخدم إصطلاح « الضرائب الجمركية » بدلا من « الرســوم الجمركية » في قانون جمارك دبي ، والتعلميات التي تصدر من سلطات ميناء راشد تنفيذا لهذا القانون ، وهذا المسلك هو الذي اتبعه المشرع الاتحــادي عندما فرض الضريبة الجمركية الاتحادية على التبغ ومشتقاته بالقانون السابق الإشارة اليه .

المبحث الثاني

الطابع التشريعي للضرائب الجمركية

الأصل أن تفرض الضريبة الجمركية بقانون ، وهذا هو المتبع في العديد من الدول مثل دولة الامارات العربية المتحدة ، والكويت ، ومصر ، ولبنان . ففي دولة الامارات العربية المتحدة نجد أن الضريبة الاتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته تم فرضها بالقانون الاتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١م ، كما أن كل إمارة من إمارات الدولة تصدر قانونا محليا بفرض الضرائب الجمركية على الواردات من السلع الأجنبية ، مثال ذلك قانون جمارك دبي الصادر سنة ١٩٦٦م ، ومرسوم جمارك الشارقة لعام ١٩٧٦م .

ونتيجة للتشكيل السياسي لدولة الامارات العربية المتحدة الذي يتمثل في وجود حكومة اتحادية وحكومات للأمارات أعضاء الاتحاد ، كذلك وجود سلطة تشريعية إتحادية وسلطات تشريعية محلية ، لذلك نجد أن دستور دولة الامارات العربية المتحدةنص في الباب التاسع الخاص بتوزيع الاختصاصات التشريعية والتنفيذية والدولية بين الاتحاد والامارات في المادة ١٢٠ البند السادس على أن ينفرد الاتحاد بالتشريع والتنفيذ في مالية الاتحاد والضرائب والرسوم الاتحادية .

وعلى ذلك فإن الضرائب الجمركية التي تطبق بالنسبة للسلع المستوردة إلى أو المصدرة من أي جزء من أجزاء الدولة يتعين فرضها بقانون اتحادي . وهذا هو المتبع بالفعل بالنسبة لفرض الضريبة الجمركية الاتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته حيث تم ذلك بمقتضى القانون الاتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١م .

أما بالنسبة للضرائب الجمركية التي تفرضها كل إمارة على حدة بالنسبة للسلع الواردة للإمارة من خارج الدولة فإنها تفرض بمقتضى القوانين المحلية ، مثال ذلك قانون جمارك دبي الصادر سنة ١٩٦٦م ، والتعديلات التي أدخلت عليه حتى سنة ١٩٨٨م ، والذي يتضمن أنواع السلع المختلفة المستوردة والمصدرة التي تفرض عليها الضريبة وأسعار هذه الضرائب وغيرها من التنظيمات المختلفة ، ومرسوم جمارك الشارقة لعام ١٩٧٦م ، على ما سنراه تفصيلا فيما بعد .

وكما سبق أن ذكرنا عند شرحنا لطبيعة الضرائب الجمركية فإنها تعد من الناحية الفنية بمثابة ضريبة ، وبالتالي فإنها تأخذ حكم الضرائب من حيث عدم جواز إنشاؤها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ، هذا بحسب الأصل ، وهـو ما اتبعـه المشرع في دبي حيث أصـدر حاكم دبي ، بوصفـه السلطة التشريعية ، قانون الجمارك عام ١٩٦٦م ، وما اتبعه المشرع في الشارقة حيث أصدر حاكم الشارقة مرسوم الجمارك لعام ١٩٧٦م . لكن العديد من الدول جعلت هذا الاختصـاص للسلطة التنفيـذية بناء على تفويض من السلطة التشريعية ، وتتلخص مبررات هذا التفويض في أن التشريعات الجمركية من التشريعات الفنية والسلطة التنفيذية ـ كمدير عام جمارك دبي ـ أقدر على وضـع وتعـديل وإلغاء هذه التشريعات خاصة في الحالات العاجلة التي لا تسمح باتباع المراحل التي يستلزمها وضع وإصدار القانون من قبل السلطة التشريعية (١) .

ونتيجة لهذه الضرورات العملية فإنه في العديد من الدول قامت السلطة التشريعيـة بتفويض السلطة التنفيذية في وضع وتعديل وإلغاء التشريعات الجمـركيـة ، مثـال هذه الدول أمريكا وفرنسا وايطاليا وهولندا والبرتغال والسويد وسويسرا وبريطانيا وباكستان وتركيا ، بينما جعلت بعض الدول مثل المانيا والدانمارك واليونان هذا الاختصاص للسلطة التشريعية وحدها دون السلطة التنفيذية . (٢) .

ونظرا لما تثيره المشاكل الجمركية فيما بين الدول من صعوبات وخلافات ، فقـد حرصت دولة الامـارات العربية المتحدة من أجل تأمين أعلى درجات الانسجـام والتوحيد في الأنظمة الجمركية التي تتبعها وتلك المعمول بها في الدول الأخـرى ، لا سيما فيما يتعلق بدراسة المشاكل المترتبة على تطوير وتحسين التشريعات الجمركية ذات العلاقة بها ،

---

(١) قارن: د. نجيب قلادة: التعريفة الجمركية كأداة للسياسة الاقتصادية، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٤٢ .
(٢) المرجع السابق ، ص ٤٢ .

ونظرا لاقتناع دولة الامارات العربية المتحدة بأن مصلحة التجارة الدولية أن يتم انماء التعاون بين الحكومات في هذه المسائل ، آخذة بعين الاعتبار العوامل الاقتصادية والتقنية ، فقد صدر المرسوم الاتحادي رقم ٧٧ لسنة ١٩٧٨م ، بانضمام دولة الامارات العربية المتحدة الى اتفاقية انشاء مجلس التعاون الجمركي الموقعة في بروكسل بتاريخ ١٥/١٢/١٩٥٠م والبروتوكول الملحق بها (١) .

ووفقا للمادة الثالثة من الاتفاقية المشار اليها ، فإن مجلس التعاون الجمركي الذي انضمت اليه الدولة تتلخص اختصاصاته فيما يلي :

١ ـ دراسة جميع القضايا ذات العلاقة بالتعاون في المسائل الجمركية التي يتفق الأطراف المتعاقدة على إنمائها وفقا للأغراض العامة المتفق عليها .

٢ ـ النظر في الجوانب التقنية للأنظمة الجمركية والعوامل الاقتصادية ذات العلاقة بها بقصد طرح الوسائل العملية لكفالة أعلى الدرجات الممكنة من الانسجام والتوحيد بين أعضاء المجلس .

٣ ـ أعداد مسودات الاتفاقيات وتعديلاتها ورفع توصيات للأخذ بها من قبل الحكومات الراغبة .

٤ ـ إعداد توصيات لتأمين التفسير والتطبيق الموحد للاتفاقيات المبرمة وكذا الاتفاقيات ذات العلاقة بمصطلحات تصنيف السلع في التعريفات الجمركية وتقييم البضائع من أجل الأغراض الجمركية المعدة من قبل المجموعة المنبثقة من اتحاد الجمارك الأوروبي وأداء الواجبات الموكولة اليه طبقا لما يرد بها من نصوص .

٥ ـ إعداد توصيات بشأن تسوية الخلافات الجمركية بين الأطراف عن طريق التصالح .

٦ ـ ضمانة توزيع البيانات ذات العلاقة بالأنظمة والاجراءات الجمركية .

٧ ـ تزويد الحكومات الراغبة بالبيانات أو النصائح ذات العلاقة بالقضايا الجمركية .

٨ ـ التعاون مع المنظمات الجكومية الأخرى فيما يختص بالمسائل الجمركية .

---

(١) الجريدة الرسمية ، العدد ٦٤ ، سنة ١٩٧٨ ، ص ٤٢ .

بالمثل فقد صدر مرسوم اتحادي رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٨م (١) بالموافقة على اتفاقية التعاون الاقتصادي والفني والتجاري بين الدول الأعضاء في المؤتمر الاسلامي ، وقد ورد بالمادة السابعة من هذه الاتفاقية أن الدول الأعضاء تعمل على توسيع وتنمية المبادلات التجارية فيما بينها عن طريق تحرير التجارة بتخفيف أو إزالة العوائق الجمركية وغير الجمركية المطبقة على الاستيراد والتصدير فيما بينها من خلال إتفاقات تجارية ثنائية أو متعددة الأطراف .

نخلص مما تقدم ان فرض الضرائب الجمركية أو إلغائها أو تعديلها في دولة الامارات العربية المتحدة لا يكون إلا بقانون اتحادي أو قانون محلي بحسب نوع الضريبة الجمركية هل هي إتحادية أم محلية ، وأن دولة الامارات العربية المتحدة قد إنضمت للعديد من الاتفاقيات الجمركية الدولية وإتفاقيات منع الازدواج الضريبي الدولي ومنع التهرب من الضرائب ، وهذه الاتفاقيات تكون سارية المفعول في جميع أراضي الدولة بناء على المرسوم الاتحادي الذي يصدر بإنضمام دولة الامارات العربية المتحدة الى هذه الاتفاقيات .

---

(١) الجريدة الرسمية ، العدد رقم ٦٤ ، ١٩٧٨م ، ص ٥٤ .

المبحث الثالث

أنواع الضرائب الجمركية

يتم تقسيم الضرائب الجمركية وفقا للأسس التي يتم وفقا لها تقدير قيمة الضريبة الى ضريبة نسبية ، وضريبة نوعية ، وقد يتم تحديد الضريبة على أساس نسبي ونوعي على التفصيل التالي :

أولاً : الضريبة النسبية أو القيمية :

الضريبة النسبية هي التي يتم تحديدها على أساس نسبة مئوية معينة من قيمة البضائع المستوردة أو المصدرة . فإذا كان مقدار الضريبة الجمركية يعادل ٣٥٪ من قيمة السلعة ، فإن هذه الضريبة تسمى بالضريبة النسبية لأنها تفرض بنسبة واحدة من قيمة السلعة ، وعلى ذلك فان السلعة التي قيمتها ١٠٠ درهم يدفع عنها لدى الاستيراد ضريبة جمركية مقدارها ٣٥ درهما ، وإذا كانت قيمتها ١٠٠٠ درهم كانت الضريبة مقدارها ٣٥٠ درهما ... وهكذا ، ففي ظل هذا النوع من الضرائب الجمركية تبقى نسبة الضريبة واحدة مهما كان سعر السلعة محل البحث .

وتمتاز الضريبة النسبية بالمزايا التالية :

١ ـ مرونة الحصيلة حيث تتغير قيمتها بتغير قيمة السلع الخاضعة لها ، فاذا ارتفعت أسعار السلع زادت الحصيلة والعكس صحيح . فارتفاع أو انخفاض قيمة السلع المستوردة نتيجة تغير الظروف الاقتصادية كالتغير في الطلب أو العرض نتيجة التطور في انتاج السلعة ، أو تعاقب فترات التضخم والانكماش يؤثر في قيمة الحصيلة بالارتفاع والانخفاض أيضا وبحسب الظروف .

٢ ـ أنها تتميز بالعدالة ، حيث تفرق في المعاملة بين السلع المتحدة في النوع والمختلفة في القيمة كالكاميرات والساعات وغيرها من السلع ، فالاصناف مرتفعة القيمة يدفع عنها مبلغا أكبر من الأصناف منخفضة القيمة ، فإذا كان سعر الضريبة ١٠٪ من قيمة السلعة وتم استيراد نوعين

من الكاميرات الأولى ثمنها ٢٠٠٠ درهم والثانية ثمنها ٥٠٠ درهم ، فإن المبلغ الذي يحصـل كضريبة جمركية عن السلعة الأولى يعادل ٢٠٠ درهم وعن الثانية ٥٠ درهم .

لكن يؤخذ على الضريبة النسبية ما يلي :

١ — إرتفاع نفقات التحصيل لأنها تتطلب عدد كبير من الخبراء والمثمنين لتقدير القيمة الحقيقية للسلع المستوردة أو المصدرة .

٢ — كثيرا ما يلجأ المستوردون أو المصدرون الى اصطناع فواتير تتضمن قيما للسلع أقل من قيمتها الحقيقية بهدف التهرب من دفع الضرائب الجمركية أو بعضها .

٣ — انهـا قد تفشـل في اداء مهمتهـا كوسيلة لحماية السلع الوطنية من منافسة السلع الأجنبية ، وذلك في حالة ما إذا انخفضت أسعار السلع الأجنبية مع ثبات أسعار السلع الوطنية المماثلة ، حيث تتحمل السلع الأجنبية بمبلغ ضريبي منخفض تبعا لانخفاض ثمنها ، وبذلك يكون ثمنها في الداخل منخفضا بالنسبة لأسعار السلع الوطنية وبالتالي فانها لا تؤمن درجة الحماية الضرورية والمناسبة للصناعة الوطنية .

٤ — كمـا يؤخـذ عليها صعوبة تحديد قيمة السلعة في حالة عدم تسليم الجمارك بالقيمة المحددة بالقوائم . ونتيجة لهذه الصعوبة فقد أقرت في بروكسـل بتـاريـخ ١٥ يناير سنة ١٩٥٠م اتفاقية خاصة « لتعريف القيمـة » أطلق عليها « قيمة بروكسل » . وفي بعض الأحيان تقتصر القيمة على قيمة الشراء ، لكن الغالب أن تشتمل القيمة على قيمة الشراء مضـافـا اليهـا تكـاليف الشحن والتـأمين ، وهي ما تسمى بالقيمة « سيف » ، وهذه القيمة تعتبر أساسا لحساب الضريبة الجمركية .

بالاضافة الى ذلك فقد تثور خلافات بين موظفي الجمرك وبين المستوردين أو المصدرين حول تحديد القيمة ، فإذا لم يوافق المستورد على تقدير موظفي الجمرك فإن الخلاف يعرض على الخبراء المثمنين ، وهذا يعرقل العمل ويؤخر سحب البضائع من المستودعات مما يؤدي بالاضرار بمصالح جميع الأطراف ذات العلاقة .

ومـمـا يزيـد في صعـوبة تقدير قيمة البضاعة أن أسس التقدير ليست واحدة ، فقد يتم تقدير القيمة إستنادا الى وزن السلعة ، أو إلى حجمها ، أو إلى طولها ، أو تاريخ أو مكان انتاجها أو لونها أو غير ذلك من المواصفات التي يصعب حصرها أو الإلمام بها .

ثانياً : الضريبـــة النوعيـــة :

الضريبة النوعية هي التي يتم تحديدها على أساس الوزن أو الحجم أو العدد أو الطول بغض النظر عن قيمة السلعة .

هذا وقـد شاع تسميـة هذه الضريبة بالضريبة النوعية ، ونحن نفضل تسميتهـا « بالضريبة الشكلية » ، أي التي تحدد سلطات الجمارك قيمتها بمبلغ معـين يتم تحديده بالاستناد الى عناصر شكلية ، كعدد السلعة ، أو حجم الطرود المستوردة ، أو طول الوحدة من السلعة المستوردة ، كفرض ٢ درهم مثلا على كل ياردة من المنسوجات الصوفية . فوصف الضريبة بأنها نوعيـة لا يميزها تماما عن الضريبة النسبية أو القيمية ، لأن من العناصر الهامة التي تدخل في تحديد قيمة السلعة التعرف على نوعها ومواصفاتها ، بالاضافة الى أن وصف الضريبة بأنها نوعية لا يستبعد أن يكون أساس هذه الضريبـة قيمة السلعة لأن من بين الأسس الهامة في تحديد نوع السلعة التعرف على قيمتها .

أمـا وصف الضريبـة بأنهـا « شكليـة » فهـو أدق من وصفهـا بأنهـا « نوعية » ، لأنه يدل مباشرة على المقصود منها ، ويفرق بينها وبين الضريبة النسبية ، فالضريبة النسبية ليست ضريبة شكلية ، فلا يهم فيها طول الوحدة المستوردة من السلعة أو وزنها أو حجمها ، وإنما المهم هو التعرف على قيمة السلعـة ، وأسـاس تحـديـد القيمة في أغلبه مقدار التكلفة ، هذا بخلاف الضريبة الشكلية التي يتم فرضها استنادا الى عناصر شكلية وليس استنادا الى قيمة أو تكلفة الوحدة المستوردة من السلعة .

وعلى الرغم من ذلك فإننا سوف نستمر في استخدام إصطلاح « الضريبة النوعية » حيث شاع استخدامه في الفقه الضريبي ، واصطلح على اطلاقه على الضريبة الجمركية التي يتم تحديدها على أساس وزن السلعة أو طولها أو عدد وحداتها ... الخ .(١)

---

(١) راجع في ذلك ، : د. أحمد جامع ، المرجع السابق ، ص ٢١٣ .

ومن أمثلة الضريبة النوعية أن تفرض ضريبة بمقدار درهم على كل ياردة من المنسوجات الحريرية المستوردة ، أوضريبة بمقدار عشرة دراهم عن كل كيلو جرام من التبغ المستورد بغض النظر عن نوع هذا التبغ ومواصفاته .

وتمتاز الضريبة النوعية عن الضريبة النسبية بسهولة التطبيق والتحصيل لأنهـا تحصل على أساس الوزن أو الكيل أو المقاس أو العدد ، لكن يؤخذ عليها ما يلي :

— أنها لا تراعي قيمة البضائع الا عند تحديد معدل الضريبة أساسا ، فيتم تحديد سعر وسط للضريبة ، ومن هنا تتصف بعدم العدالة لأن عبأها يكون ثقيلا نسبيا بالنسبة للأصناف منخفضة القيمة من السلعة ، وخفيفا بالنسبة للأصناف عالية القيمة منها .

- أنها لا تراعي قيمة البضائع إلا عند تحديد معدل الضريبة أساساً، فيتم تحديد سعر وسط للضريبة، ومن هنا تتصف بعدم العدالة لأن عبأها يكون ثقيل نسبياً بالنسبة للأصناف منخفضة القيمة من السلعة وخفيفاً بالنسبة للأصناف عالية القيمة منها.

- كما يعاب عليها عدم التميز بين الأنواع المختلفة للسلعة الواحدة، لأن النوع الواحـد من السلعــة يختلف بإختـلاف درجة جودته وجهة الانتاج، وسنة الصنع ونوعية المواد الأولية المستخدمة فيه، واذا كان من الممكن تلافي هذا العيب عن طريق تقسيم السلعة الواحدة الى أصناف متعددة بحسب قيمة كل صنف منها، وفرض ضريبة نوعية مرتفعة القيمة على الأصناف مرتفعة القيمة، والعكس بالنسبــة للأصنــاق منخفضــة القيمة من نفس السلعة، فإن هذا الوضع يجعلنا أمام ضريبة مماثلة للضريبة النسبية، لأنه يتعين تصنيف كل نوع من أنواع السلعة، وتحديد قيمته وفقاً لاسس وإجراءات معقدة وفرض ضريبة نوعية مناسبة لكل صنف من أصناف السلعة، وبذلك تفقد الضريبة النوعية ميزة السهولة في التحصيل والتي تميزها عن الضريبة النوعية. (١)

---

(١) قارن: د. احمد جامع، المرجع السابق، ص ٢١٥.

- عدم مرونة حصيلتها، حيث تظل الحصيلة ثابتة على الرغم من تغير قيمة السلعة الخاضعة لها مما يستدعى إعادة النظر في تقدير قيمة الضريبة من وقت إلى آخر خاصة في أوقات ا لتضخم وانخفاض قيمة النقود.

- صعوبة تحديد قيمة الضريبة النوعية ذاتها ، لأن ذلك يتطلب معاينة كل سلعة وفحص عناصرها من أجل تحديد قيمتها التي على أساسها يتم تحديد قيمة الضريبة، بالاضافة إلى صعوبة تحديد أساس ربط الضريبة ، فهل يتم الربط على أساس الوزن أم المقاس أم الحجم ... الخ. (١)

نخلص مما تقدم أنه تثور صعوبة تحديد قيمة الضريبة الجمركية سواء النسبية أم النوعية، ويرجع ذلك أساسا إلى صعوبة تقدير قيمة السلعة من ناحيـة، ومن ناحيـة أخرى إلى الهدف الذي تسعى اليه الدولة من فرض الضريبة، هل هو اقتصادى من أجل حماية صناعاتها الوطنية المماثلة ، ومدى الحماية المطلوبة، أم هو هدف مالي لتدبير موارد للخزانة ا لعامة، ومقدار هذه الموارد المطلوبة.

وبصفة عامة ، فان تقدير الضر يبة الجمركية يخضع للعوامل التالية:

١ - منشأ البضاعة أو مصدرها، فتختلف قيمة الضريبة الجمركية بحسب البلد الذي أنتج السلعة أو التي تم تصديرها منه. فقد يكون بين هذا البلد والدولة إتفاقات جمركية بإعفاء سلع معينة، أو عدم جواز زيادة سعر الضريبـة المفروضة على السلع المتبادلة بينها عن حد معين ، أو منح هذه السلع تخفيضات جمركية معينة كتلك المنصوص عليها في الاتفاقية الجمركية بين دول السوق الأوربية المشتركة وغيرها من الاتفاقات الجمركية الجماعية والثنائية.

---

(١) راجع د. حسن عواضة، ا لمرجع السابق، ص ٧٤٤ .

ب ـ قيمة السلعة:

فسواء كانت الضريبة نسبية أم نوعية فيتم تحديدها أو ربطها على أساس قيمة السلعة المستوردة، حيث تفرض الضريبة بنسبة معينة من قيمة السلعة في حالة الضريبة النسبية، أو قد تتخذ شكل مبلغ معين يفرض على أساس الوزن أو العدد أو الحجم ... الخ.، في حالة الضريبة النوعية على التفصيل السابق بيانه.

وحتى يكون هناك نوع من التوحيد في أسس تقدير قيمة البضائع التي تفرض عليها الضريبة الجمركية فقد وضعت اتفاقية (الجات Gatt) المعقودة في بروكسل سنة ١٩٥٠م أساس التقدير، وهو سعر البضاعة في سوق منافسة حرة مضافاً اليه نفقات الشحن والتأمين، وعلى المستورد أو المستفيد أن يقدم لسلطات الجمارك الفواتير أو القوائم التي تثبت هذه القيمة والصادرة عن الدولة المصدرة.

ويلاحظ أن هذه الأسس معمول بها في قانون جمارك دبي الصادر ١٩٦٦م حيث جاء بالبند رقم (ا) في الجدول (ب) من القانون أن الرسوم الجمركية تفرض بمعدل ٤٪ على جميع البضائع على قيمة سيف (تكلفة وتأمين وشحن) دبي، ومرسوم جمارك الشارقة لعام ١٩٧٦ حيث جاء نص مشابه في الجدول ب بهذا المرسوم.

وتحسب عادة قيمة سيف بالرجوع الى الفواتير التجارية الصادرة بموجب شحنة البضائع المعنية، أي الصادرة من البلد الذى صدرت منه البضاعة وهو ما سنعود إليه، تفصيلاً عند دراسة أهم أحكام قانون جمارك دبي المشار اليه.

المبحث الرابع

التحديدات الادارية الجمركية

اولاً: الاقليم الجمركي

يقصد به إقليم الدولة، أى الأراضي والمياة الاقليمية الخاضعة للسيادة الجمركية للدولة. ويختلف الاقليم الجمركي عن إقليم الدولة بصفة عامة من ناحية أن الدولة قد تجيز إنشاء مناطق حرة على إقليمها لا تسرى عليها الاحكام الجمركية كلياً أو جزئياً، مثل منطقة جبل علي التابعة لدبي، ومنطقة مدينة بور سعيد بجمهورية مصر العربية.

لذلك فإن الاقليم الجمركي يشتمل مثل إقليم الدولة على ما يلي:

١- الاقليم الأرضي بما يقع فيه من الأنهار والقنوات ا لمائية والجزر

٢- الاقليم البحري وهو عبارة عن البحر الاقليمي الذي يلاصق الاقليم الأرضي، وغالبا ما يشتمل الاقليم البحري على موائي بحرية لتسهيل أداء الخدمات البحرية.

والسيادة الجمركية للدولة تمتد الى الحدود الفاصلة بينها وبين الدول الأخرى المجاورة، وإلى الشواطىء ا لبحرية المحيطة بالدولة لمسافة يتم تحديدها وفقاً للتشريعات الوطنية والمعاهدات الدولية، وهي ما يطلق عليها المياة الاقليمية. ويختلف تحديد المياة الاقليمية من دولة إلى أخرى فهي في العديد من الدول مثل الامارات العربية المتحدة ومصر والسعودية والعراق وليبيا ١٢ ميلاً بحرياً، وفي امريكا وبريطانيا وهولندا وبولندا واليابان ٣ ميل بحري، وفي إيطاليا وأسبانيا والبرتغال ٦ ميل بحرى (١).

---

(١) - تعتبر إمارة الشارقة هي الامارة الوحيدة من بين إمارات الدولة التي اصدرت تشريعاً في ١٠/٩/١٩٦٩ أعلنت بمقتضاه تحديد إتساع بحرها الاقليمي بعرض ١٢ ميلاً، تلاه مرسوم إضافي في ٥/٤/١٩٧٠ بتاكيد هذا العرض، ولكل جزيرة تابعة للامارة. وسبب اصدار هذا التشريع كان راجعاً إلى توقع وجود النفط في المنطقة التي تبعد عن « جزيرة أبو موسى » التي تتبع الامارة ، بخمسة أميال، وكانت القاعدة المتبعة قبل هذا المرسوم هو تحديد البحر الاقليمي بثلاثة أميال بحرية، فصدر هذا المرسوم حتى تبسط الامارة سلطانها على تلك المنطقة التي ظهر فيها البترول بالفعل فيما بعد (راجع في ذلك، د. إدريس الضحاك: قانون البحار وتطبيقاته في الدول العربية، الرباط ١٩٨٧، ص ١٦٩، ١٧٠). وقد ورد في مرسوم الجمارك الصادر عن إمارة الشارقة عام ١٩٧٦ بالباب الأول أن الشارقة تعنى إمارة ا لشارقة، وملحقاتها ومياهها الاقليمية، وبهذا التحديد يتحدد أيضاً الاقليم الجمركي لامارة الشارقة، كما ورد بهذا المرسوم أن الامارات العربية ا لمتحدة تعنى وفقاً لأحكامه الامارات ا لعربية المتحدة ومياهها الاقليمية.

وعـادة ما يختلف الاقليم الجمـركي الذي تمارس عليه الدولة سلطاتها الجمـركيـة عن الاقليم العادى، ففي مصر مثلا نجد أن الاقليم الجمركي البحـري يصل الى ١٨ ميلاً بحرياً من شواطىء الدولة في حين أن اقليمها البحري يمتد إلى ١٢ ميلاً بحرياً، وهذا الفرق (٦ ميل بحري) يمثل منطقة حماية جمركية للمياة الاقليمية من عمليات التهريب الجمركي التي تمارسها العصابات المتخصصة، وهذه المنطقة الأخيرة تسمى بالمنطقة الملاصقة أو المتاخمة.

وفي الواقع فإن المنطقة المتاخمة أو الملاصقة للبحر الاقليمي تعتبر جزءاً من أعالي البحار تقوم الدولة بمد سلطتها جزئياً إليها لممارسة بعض الحقوق تجاه السفن الأجنبية، وأهمها حقوق الضبطية البوليسية فيما يتعلق بحرية وبـأمن المـلاحـة، والصيـد وقضـايا الهجرة، والضبطية المالية والجمركية والصحية، ومنع التلوث، والتهريب ... الخ.

وحق الدولة في ممارسة هذه الصلاحيات حق وظيفي، لاسيادي ـ كما هو الحـال بالنسبـة لحقهـا السيادي على البحر الاقليمي ـ فينحصر في تنفيذ متـطلبـات هذه الوظيفـة وعدم تجاوز ذلك، لأن المنطقة المتاخمة تظل رغم ممارسة ا لدولة الاختصاصات جزءاً من أعالي البحار، حيث أنها لا تخضع لهذه السيادة الدولة الشاطئية كما هو الحال في المياة الاقليمية.

وقد حدد مشروع قاون ا لبحار الجديد ا لصادر في ١٩٨٢ المنطقة التاخمة بالاضـافـة إلى البحـر الاقليمي بمقـدار ٢٤ ميلاً بحرياً، فاذا كان البحر الاقليمي ١٢ ميلاً فإن المنطقة المتاخمة التي تمارس عليها الدولة سيادتها الوظيفية، ومنها السيادة الجمركية يجب ألا تزيد عن ١٢ ميلاً بحرياً (١).

(١) ـ راجع د. علوى أمجد علي: الوجيز في القانون الدولي العام، دبي، ١٩٨٩، ص ٢٧٨ وما بعدها.

ثانياً: الخط الجمركي:

عبارة عن الحدود السياسية التي تفصل بين دولة الامارات العربية المتحدة وبين الدول المتاخمة لها، و هو الذى يحدد نهاية بحرها الاقليمي.

والدولة تمارس سلطاتها الجمركية على إقليمها، وبالتالي فإن السلع والبضائع الأجنبية التي تخضع للضرائب الجمركية تستحق عنها هذه الضرائب عند إجتيازها حدود الدولة الجوية أو البحرية أو البرية، ولذلك نجد أن نقط التفتيش الجمركي قد تكون بالمطارات لرقابة السلع الواردة بالطائرات، وقد تكون بالموانيء لرقابة السلع الواردة عن طريق وسائل النقل البحرية كالسفن وغيرها، وقد تكون برية بالنسبة للسلع الواردة بوسائل النقل البري كالسيارات والقطارات.

ثالثاً ـ الدائرة الجمركية:

أما الدائرة الجمركية فهي النطاق الذي تحدده سلطات الدولة، كوزير المالية أو حكومة إحدى الامارات كإمارة دبي في كل ميناء جوي أو بحري أو بري ويوجد فيه مركز أو نقطة تفتيش جمركي يرخص فيه بالقيام بجميع الاجراءات الجمركية أو بعضها.

فبالنسبة لامارة دبي نجد أن دائرة الموانيء والجمارك تدار بمعرفة مدير عام الموانيء والجمارك. ويعاون المدير العام ثلاثة مساعدين للمدير مسئول أحدهم عن إدارة شئون ميناء راشد، والثاني عن ميناء الحمرية وخور دبي والثالث عن ميناء جبل علي. وعلى ذلك فإن الدائرة تقسم إلى ثلاثة أقسام، ويتم إدارة كل قسم بواسطة مسئول القسم (مساعد المدير العام).

وهناك فصل بين أعمال الجمارك وبين الأعمال الأخرى التي تتم في الميناء، لكن يلاحظ أن سلطة الميناء في كل من ميناء راشد وميناء جبل علي تختص بعمليات تنظيم إستلام وخزن وتسليم البضائع بالنيابة عن الجمارك، بينما

يتولى هذه المسئولية مباشرة سلطات الجمارك في موانيء أخرى مثل المطار وخور دبي . (١)

أما بالنسبة لامارة الشارقة، فقد ورد في مرسوم الجمارك لعام ١٩٧٦ في الباب الأول أن اماكن المرافىء والجمارك تعنى جميع الحواصل والأرصفة والحواجز المائية وأماكن التخزين والأبنية والخزانات والموجودات والمنطقة الحرة أو الشواطىء التي هي تحت اشراف سلطة المرفأ أو المطار. ويتم إدارة المرفأ والجمارك بمعرفة المدير الذي يعينه صاحب السمو الحاكم.

---

(١) راجع كتيب جمارك دبي الصادر عن دائرة موانيء وجمارك دبي، فبراير ١٩٨٥ ص ٢،

وفقاً للمعمول به في دائرة جمارك دبي، فإن الدائرة تقسم إلى الاقسام الجمركية التالية:
١ - مكتب المفتش العام:
ويقع في مبنى مكتب سمو حاكم دبي، ويختص المفتش العام بإدارة قسم المفتشين في دائرة الجمارك والموانيء، ويتولى الرقابة العامة لجميع أنشطة الموانيء والجمارك في دبي.
٢ - المكتب الرئيسي:
ويقع على الطرف الشرقي للبوابة رقم (١) من ميناء راشد خارج نطاق سياج الميناء.
٣ - قسم جمارك المطار:
ويقع في مطار دبي القديم بالقرب من مكتب دناتا للشحن.
٤ - قسم جمارك جبل علي:
ويقع في مدخل مبنى سلطة ميناء جبل علي.
٥ - ميناء الحمرية
ويقع في مبنى الادارة الجديد غرب بوابة مدخل الميناء.
٦ - قسم السفن:
ويقع في بر دبي شرق مكتب سمو الحاكم..
٧ - قسم الطرود البنكية:
ويقع في المخزن رقم ١٥ خلف مخازن قسم جمارك المطار.
٨ - قسم الطرود البريدية:
ويقع بمبنى دائرة البريد العامة بشارع زعبيل.
٩ - قسم النقل البري:
ويقع بسوق الخضار بالحمرية.
١٠- قسم الشحن البحري:
ويقع ببندر طالب ببر دبي.
١١- قسم المسافرين:
ويقع عل الخور شرق قسم السفن ببر دبي

رابعاً ـ الاتحادات الجمركية:

عبارة عن تنظيمات تتم بين دولتين أو اكثر بمقتضاها يلتزم الأطراف على إلغاء الحدود الجمركية بينها، وعلى أن يتبع كل منهم تعريفة جمركية موحدة إزاء الدول الأخرى غير المنضمة إلى الاتحاد. مثال ذلك الاتحاد الجمركي بين فرنسا وإمارة موناكو، وإتحاد «بينولكس» الذي تم بعد الحرب العالمية الثانية بين بلجيكا وهولندا ولوكسمبرج.

وبهذا يختلف الاتحاد الجمركي عن الاتفاق التجاري حيث ينظم الأخير عمليـة التبادل التجاري بين دولتين أو أكثر فيما يتعلق بالسلع الواردة في الاتفاقية ووفقاً لسعر الضريبة الجمركية المتفق عليه فيها.

وتبدو أهمية الاتحاد الجمركي في أنه يعود بفوائد مالية وإقتصادية للدول أطراف الاتحاد، فهو يشجع عملية التبادل التجاري فيما بينهم، ويجعل منهم قوة ذات تأثير إقتصادي ومالي في مواجهة الدول الأخرى في مجال التجارة الخـارجية، كما يساعد على قيام نوع من تقسيم العمل بين الدول أعضاء الاتحاد، حيث تتخصص كل دولة فيه بإنتاج السلعة التي تتمتع في إنتاجها بميزة نسبية عن الدول الأخرى الأعضاء فيه، ويترتب على هذا التخصص وتقسيم العمل حدوث الزيادة الكبيرة في الانتاج وهي أهم النتائج الايجابية المترتبة على تقسيم العمل، وبذلك يتصور حدوث انخفاض في اسعار السلع المنتجة، مالم تدخل عوامل أخرى، وهذا يعود بالفائدة على أبناء الدول أعضاء الاتحاد.

وقد تكون االاعتبارات السياسية هي الدافع لقيام الاتحاد الجمركي، كما لو كان هذا الاتحاد سبيلاً أو تمهيداً لقيام وحدة سياسية بين الدوّل الأطراف[1].

---

(١) ـ راجع: د. راشد البراوي: الموسوعة الاقتصادية، الطبعة الثانية ١٩٨٧، ص ٧، ٨.

وتختلف الاتحادات الجمركية عن الاتفاقات ا لتجارية التي تنظم التبادل التجاري بين دولتين بالنسبة للتعريفة الجمركية التي تطبق على السلع الواردة بالاتفاقية (١).

مثال ذلك الاتفاقية التجارية بين دولة الامارات ا لعربية المتحدة وتشاد التي تمت بمقتضى المرسوم الإتحادى رقم ٣٩/١٩٧٣، كذلك الاتفاق الاقتصادي بين دولة الامارات وبين المملكة العربية السعودية الصادر بالمرسوم ا لاتحادى رقم ٣١/١٩٧٩.

وقد تكون الاتفاقيات التجارية جماعية كالاتفاقات المعقودة بين الدول العربية في إطار الجامعة العربية، ومثالها اتفاقات الجدول الموحد للتعريفة الجمركية لدول الجامعة العربية التي أقرها المجلس الاقتصادي للجامعة في ٢٥ يناير ١٩٥٦.

وبالنسبة للاتفاقيات الجمركية فقد تكون إتفاقيات حدود مثل الاتفاق الفرنسي السويسرى الذى تضمن النص على نظام جمركي يطبق على السلع التي تنتقل من كل منها إلى الأخرى، كما قد تكون إتفاقيات جماعية ينضم إليها العديد من الدول لرسم حدود وشروط المعاملات الجمركية فيما بينها ومثالها:

- إتفاقية بروكسل ١٩٥٢ بشأن وحدة البريد
- إتفاقية السوق الأوروبية المشتركة.
- سجل التعاون الجمركي لتوحيد الأنظمة الجمركية بين الدول الأوروبية الذي وافقت عليه الدول المتعاقدة عام ١٩٥٣ وإتخذ مقرا له بمدينة بروكسل.

---

(١) انظر المستشار ابو اليزيد المتيت، المرجع السابق، ص ١٥٨

وهناك عدة أسس تقوم عليها الاتحادات الجمركية هي: (١)

١- إلغاء الضرائب الجمركية على التجارة بين الدول أعضاء الاتحاد، فالسلع والخدمات تنتقل فيما بين هذه الدول كما لو كانت تنتقل من مكان إلى آخر داخل الدولة الواحدة.

٢- أن تتبع الدول أعضاء الاتحاد تعريفة جمركية موحدة إزاء الدول الأخرى غير المنضمة إلى الاتحاد.

٣- أن توزع حصيلة الضرائب الجمركية التي يتم تحصيلها في الدول أعضاء الاتحاد فيما بين هذه الدول وفقاً لتنظيم خاص يتم النص عليه في إتفاقية إنشاء الاتحاد.

وهناك عدة صعوبات تعترض قيام الاتحادات الجمركية تتمثل أهمها فيما يلي (٢):

«١- وجود إتفاقية تجارية بين العضو المحتمل وبلد آخر لن يشترك في الاتحاد المزمع إنشاؤه، تنص على تطبيق مبدأ الدولة الأولى بالرعاية على هذا البلد الأخير.

٢- إعتراض أطراف خارجية، فقد تحطمت فكرة إنشاء إتحاد في عام ١٩٣١ يضم ألمانيا والنمسا، إذ خشيت إنجلترا مثلاً أن تسيطر ألمانيا على جاراتها الأصغر والأضعف منها.

٣- قد تعترض البلاد الأعضاء على مبدأ إلغاء الضرائب الجمركية دفعة واحدة، فقد يعرض ذلك إقتصاد واحد أو أكثر منها لاضطرابات تسيء إلى هذا الاقتصاد. إلا أنه يمكن التغلب على هذه الصعوبة عن طريق الأخذ بمبدأ التدرج في إلغاء الضريبة من جانب عضو أو أكثر بصفة مؤقته، وهذا هو ما يحدث بالفعل.

---

(١) – د. راشد البراوي: المرجع السابق، ص ٦ وما بعدها.

(٢) – د. راشد البراوي: المرجع السابق، ص ٧، ٨.

٤- في حالة ما اذا كانت التعريفة الموحدة أقل من التي كان يطبقها أحد الأعضاء قبل تكوين الاتحاد، فعندئذ قد يضار بعض المنتجين فيه، إذا كانت تكاليف الانتاج عندهم من الارتفاع بحيث تجعلهم عاجزين عن الصمود في وجه المنافسة أمام المنتجات الواردة من بلاد خارج الاتحاد، لأن أن التعريفة السابقة مرتفعة القيمة كانت تكفل لهؤلاء المنتجين حماية أكبر في مواجهة السلع الأجنبية المستوردة. غير أنه يمكن إستخدام جزء من حصيلة الضرائب الجمركية التي يجبيها الاتحاد في تعويض هؤلاء المنتجين عما قد يلحقهم من خسارة نتيجة تطبيق التعريفة الجمركية الموحدة المخفضة.

٥- صعوبة الاتفاق على النسب التي توزع بها الحصيلة المشتركة للضرائب الجمركية على البلاد الأعضاء في الاتحاد.

٦- ومن عناصر الضعف في الاتحاد الجمركي أن الاتفاق الخاص بتكوينه لا ينص على حرية انتقال الأموال والأشخاص فيما بين الدول الأعضاء، وهو في هذه الناحية يختلف عن السوق المشتركة مثلاً.

ويرى فريق من الاقتصاديين أنه عند الحكم على الاتحادات الجمركية، يجب التفرقة بين ما كان منها «يخلق تجارة» أى يزيد من حجم التبادل التجاري ككل، وبين ما يقتصر على أنه «تحويل للتجارة»، فالنوع الأول هو الذي يؤدي الى زيادة الرفاهية الاقتصادية» (١).

(١) د. راشد البراوي، المرجع السابق، ص ٨ .

الفصل الثاني

الأحكام الموضوعية في قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ ومرسوم جمارك الشارقة لعام ١٩٧٦

صدر قانون جمارك دبي الحالي عن حكومة دبي في ١٩٦٦، وأدخلت عليه العديد من التعديلات، وحتى ١٩٨٨ فقد صدرت مجموعة من النظم والتعليمات لاحقة للقانون لشرح احكامه ووضعها موضع التنفيذ، وقد تم طبع القانون مع التعديلات والأنظمة اللاحقة له والسارية المفعول حتى ١٩٨٨ عن دائرة الموانيء والجمارك التابعة لدبي في مجلد واحد صدر عام ١٩٨٨ باللغتين العربية والانجليزية.

كما صدر مرسوم جمارك الشارقة عام ١٩٧٦ باللغتين العربية والانجليزية أيضاً.

وقبل أن نبدأ في شرح أحكام القانونين نود أن نلفت نظر القارىء إلى أننا سنستخدم اصلاح «الضريبة الجمركية» للتعبير عن إصطلاح «الرسوم الجمركية» التي وردت في القانون إستناداً للأسباب التي أوضحناها عند شرح موضوع طبيعة الضريبة الجمركية في الفصل السابق، كما أننا سنركز في شرحنا على قانون جمارك دبي باعتبارة قد تضمن كل الأحكام التي وردت في مرسوم جمارك الشارقة، والكثير من التفصيلات الأخرى ا لتي لم ترد في هذا المرسوم الأخير.

وكما ورد في عنوان قانون جمارك دبي، فإنه يتضمن النصوص اللازمة لادارة وتنظيم الميناء والجمارك وتحصيل الضرائب الجمركية وغيرها من رسوم الميناء والجمارك على البضائع المستوردة لدبي والمصدرة منها.

ويلاحظ أن القانون ورد في تسعة فصول وبه أربعة جداول ا، ب، جـ،د وقد خصص الفصل الأول لبيان إسم القانون وتفسير الاصطلاحات التي وردت فيه، والفصل الثاني لبيان أحكام الاستيراد والتصدير المحظور والمقيد،

والفصل الثالث لأحكام الرسوم (الضرائب) الجمركية، والرابع تضمن أحكاماً خاصة تتعلق بالمراكب، والخامس تضمن أحكاماً خاصة تتعلق بوسائل النقل البـري، والسادس لبيان أحكام دخول البضائع للعقارات التابعة للجمارك وسحبها منها، وكذلك الرسوم التي تفرض على هذه العمليات، والسابع تضمن أحكاماً تتعلق بتعيين واختصاصات إدارة الجمارك وموظفيها، والثامن تضمن النص على الجـرائم الجمركية والعقوبات المقررة لها، أما التاسع فتضمن مواداً متنوعة تعتبر بمثابة أحكام ختامية للقانون.

أما الجداول المرفقة بالقانون فهي أربعة، الأول (أ) وبه بيان بالبضائع المقيدة، أى التي لا يحوز استيرادها أو تصديرها إلا بموجب رخصة يتعين الحصول عليها من السلطات المختصة، مثال هذه البضائع العقاقير المخدرة والأسلحة والذخائر.

والجـدول الثاني (ب) تضمن النص على التعريفة الجمركية تحت اسم الرسوم الجمركية.

أما الجدول الثالث (جـ) فقد وردت به قائمة بالمواد المعفاة من الرسوم (الضرائب) الجمـركيـة، والجـدول الرابع (د) تم تخصيصه لبيان الرسوم العامة مقابل الخدمات التي يحصل عليها المستورد أو المصدر في مواني‍ء السواحل البحرية والخور والمطار وقسم الطرود البريدية وقسم النقل البري.

وقد صدرت عدة تعديلات للقانون بمقتضى القانون رقم ١/ ١٩٧٠، ونظام رسوم ميناء الحمرية وخور دبي ١٩٧٨، والقانون رقم ٢/١٩٨٢، والقانون رقم ١/١٩٨٣، وهـذه القـوانـين تتضمن إحـدات تعـديـلات في الرسـوم (الضرائب) الجمركية وفي رسوم الخدمات على التفصيل الذي سنعرضه في حينه.

ومن القوانين التي صدرت وتضمنت أحكاماً جمركية، قانون المنطقة الحرة في ميناء جبل علي رقم ١/ ١٩٨٠، وقانون منطقة التخزين المعفاة من الرسوم (الضرائب) الجمـركية في ميناء راشد رقم ٣/١٩٨٢، والتعليمات الصادرة بشـأن تحديد المنطقة الحرة في ميناء جبل علي سنة ١٩٨٣، والمرسوم رقم ١/١٩٨٥ بإنشـاء سلطة المنـطقة الحرة في ميناء جبل علي، والقانون رقم ٢/١٩٨٦ بشأن الأعمال في المنطقة الحرة في ميناء جبل علي.

وعقب صدور قانون الجمارك ١٩٦٦ صدرت عن مدير عام دائرة الموانيء والجمارك مجموعة من الاعلانات والنظم لتفسير أحكامه ووضعها موضع التنفيذ، ووردت كل هذه الاعلانات والتعليمات السارية المفعول وأيضاً التي إنتهى العمل بها وردت في طبعة ١٩٨٨ الصادرة عن دائرة الموانيء والجمارك، وسوف نتعرض بالشرح لما تضمنته من قواعد وأحكام كلما كان ذلك ضرورياً عند بيان أحكام القانون. (١)

وفي شرحنا للأحكام الموضوعية في قانون جمارك دبي فإننا سنعرض القواعد الموضوعية التي يتضمنها القانون وتشتمل على ما يأتي:

١ ـ السلع والبضائع الخاضعة للضريبة.
٢ ـ الاعفاء من الضريبة.
٣ ـ الواقعة المنشئة للضريبة.
٤ ـ سعر الضريبة وتحصيلها.

وكما سبق أن ذكرنا فإننا سوف نشير إلى أهم أحكام مرسوم جمارك الشارقة لعام ١٩٧٦ عند شرحنا للموضوعات السابقة، وسوف نخصص لكل موضوع من هذه الموضوعات مبحثاً مستقلاً فيما يلي.

---

(١) وردت هذه الاعلانات اعتباراً من ص ٨١ من كتاب قانون جمارك دبي، طبعة ١٩٨٨.

المبحث الأول

السلع والبضائع الخاضعة للضريبة

وفقاً لنص المادة ٧ بالفصل الثالث من قانون جمارك دبي (١)، فان الرسوم (الضرائب) الجمركية تدفع لدائرة الميناء والجمارك عن جميع البضائع المستوردة لدبي أو المصدرة منها بموجب الجدول (ب)، أي وفقاً لقائمة الضرائب الواردة بالجدول (ب) الملحق بهذا القانون، على أن تراعى الاعفاءات المقررة بالجدول (جـ) من هذا القانون.

وورد بالفصل الأول من القانون تعريف « للبضائع الخاضعة للرسوم (الضرائب) الجمركية بأنها تشمل جميع البضائع التي يستحق دفع أية رسوم جمركية عنها لحكومة دبي ».

وعلى ذلك فإن جميع السلع أو البضائع المصدرة من دبي أو المستوردة إليها تخضع جميعها بحسب الأصل للضريبة الجمركية. ومعنى ذلك أنه لا توجد قوائم بالسلع أو البضائع الخاضعة للضريبة، بحيث يعفى منها تلك الأنواع والأصناف غير المدرجة بها، بل على العكس من ذلك فالأصل هو أن كل البضائع التي تدخل إلى إمارة دبي تخضع للضريبة، واستثناءً يتم اعفاء سلع معينة واردة بالقوائم، أو لأسباب عينية أو شخصية من هذه الضريبة، وهي الاستثناءات التي سوف نتعرف عليها عند شرحنا للاعفاءات من الضريبة.

ويقصد بالبضاعة المستوردة أو المصدرة جميع أنواع السلع تامة الصنع كالأجهزة الكهربائية والآلات والملبوسات، أو نصف المصنعة مثل خيوط الغزل التي تستخدم في صناعة الألبسة، أو المواد الخام كالبلاستيك والمطاط وغيرها

---

(١) يلاحظ ان القانون لم يرد به تسمية «مادة» وإنما وردت النصوص في شكل بنود من رقم (١) الى رقم (٤٤)، غير اننا سوف نطلق على كل بند من هذه البنود تسمية مادة لتمييزها عن الأرقام والبنود الأخرى العديدة التي وردت في القانون. وأيضاً لم نجد ذكر كلمة مادة في النص الانجليزي للقانون، ويبدو أن النص الانجليزي كان هو الأصل إما النص العربي فهو ترجمة ـ ليست دقيقة في بعض أجزائها ـ لهذا الأصل الانجليزي. أما القوانين اللاحقة والتعديلات التي تم ادخالها على القانون، فقد كتبت أصلاً باللغة العربية واللغة الانجليزية معاً، ولذا جاءت الصياغة العربية لها اكثر دقة وإتقاناً من الترجمة العربية لقانون جمارك دبي لسنة ١٩٦٦. كما يلاحظ أن هذه القوانين والتعديلات اللاحقة جاءت في شكل مواد جرياً على ما هو معمول به في التشريعات والقوانين العربية في الوقت الراهن.

مما يعبر حدود دولة الامارات العربية عن طريق دبي للاستهلاك أو الاستخدام وليس لمجرد العبور أو إعادة التصدير (١). ففي حالة البضاعة العابرة أو الترانزيت، والسماح المؤقت أو الدروباك فإن الضرائب الجمركية لايجوز تحصيلها على ما سنراه تفصيلاً فيما بعد.

فالقانون لم يتضمن بياناً بالقوائم الجمركية، أي نوع البضاعة المستوردة ومقدار الضريبة المفروضة على كل نوع منها، ولكنه أخضع جميع البضائع المستوردة لدبي إلى ضريبة موحدة بحسب الأصل، وهو نفس الأسلوب الذي اتبعه مرسوم جمارك الشارقة في المادة رقم ٧ منه.

واذا كان الأصل هو أن كل البضائع يجوز إستيرادها إلى دبي وسداد الضرائب الجمركية المستحقة عنها، إلا أن قانون جمارك دبي تضمن في الفصل الثالث قائمة بالبضائع المحظور أو المقيد إستيرادها أو تصديرها، ونفس المسلك نجده في الباب الثاني من مرسوم جمارك الشارقة وفيما يلي بيان بهذين النوعين من البضائع:

أولاً: الاستيراد أو التصدير المحظور:

أوردت المادة الثالثة من القانون نصاً عاماً بمقتضاه يجوز بأمر سمو حاكم دبي منع أو تقييد أو تنظيم إستيراد أو تصدير أية بضائع أو أي جنس من البضائع سواء بطريق البر أو البحر أو الجو، كما ورد نص مماثل من المادة الثالثة من مرسوم جمارك الشارقة.

ويقصد بالمنع هنا حظر إستيراد أو تصدير سلع أو بضائع معينة، أما التقييد فإنه درجة أقل من المنع، فهو يعني السماح بالاستيراد أو التصدير لكن وفقاً لاجراءات وتنظيمات محددة بالنسبة لبضائع معينة يتم النص عليها في قرار التقييد الصادر من السلطة المختصة، مثال ذلك تقييد إستيراد العقاقير المخدرة والأسلحة والذخائر باشتراط الحصول على تصريح بذلك من الجهات المعنية وبعد إتخاذ إجراءات أمنية معينة وفقاً للقرار الصادر بالتقييد.

---

(١) عرف قانون جمارك دبي كلمة «البضائع» بأنها تعنى جميع الأموال المنقولة بما في ذلك الحيوانات، راجع الفصل الأول من القانون، ص ١١، كما عرف مرسوم جمارك الشارقة البضائع الخاضعة للرسوم بأنها تشمل كافة البضائع ا لتي يدفع عنها أي رسم الى حكومة الشارقة، غير ان هذا المرسوم لم يعرف المقصود بكلمة «البضائع» كما فعل قانون جمارك دبي.

أما التنظيم فيعنى وضع قواعد وإجراءات معينة يلتزم المستورد أو المصدر بإتباعها عند رغبته في إستيراد أو تصدير أنواع معينة من السلع أو البضائع. ويعتبر نظام الحصص مثالاً لتنظيم عملية إستيراد سلع معينة، ويقصد به التنظيم الكمي للتجارة الخارجية. وفي حقيقة الأمر فإن تنظيم الاستيراد يعتبر في حد ذاته أسلوباً من أساليب التقييد.

وبالاضافة إلى هذا النص العام الوارد في المادة الثالثة من قانون جمارك دبي، نصت المادة الرابعة على مجموعة من البضائع المحظور إستيرادها إلى دبي أو تصديرها منها، نوضحها فيما يلي:-

١- البضائع المحظور إستيرادها بقانون أو بناء على قانون:

ويشمل هذا النوع أية بضائع يكون هذا القانون أو غيره من القوانين المعمول بها في دبي، أو بناء على هذا القانون أو هذه القوانين قد منع إستيرادها (م ٤ / ٢ / ا من القانون).

ويقصد بالقوانين المعمول بها في دبي تلك المطبقة بها سواء كانت صادرة عن حكومة دبي أو صادرة عن الاتحاد مادامت سارية المفعول في دبي، فيمتنع إستيراد البضائع التي نص قانون جمارك دبي أو القوانين السارية المفعول في دبي، كالقوانين الاتحادية، على تحريم إستيرادها، مثال هذه البضائع المخدرات أو المطبوعات المخلة بالآداب.

كذلك يمنع إستيراد البضائع التي يحرم إستيرادها بناء على هذا القانون أو هذه القوانين. وفي هذه الحالة لا يتضمن القانون النص على تحريم بضائع معينة، وانما يخول سلطة معينة كوزير المالية، أو مدير دائرة الموانيء والجمارك سلطة إصدار لوائح بمنع إستيراد السلع الضارة بالصحة العامة أو باقتصاد الدولة أو الامارة مثلاً، فتقوم هذه السلطة، إستناداً الى نص القانون، بإصدار لوائح أو تعليمات بمنع إستيراد هذه السلع كالخمور مثلا، وفي هذه الحالة فإن المنع يكون قد تم بناء على قانون، وليس بقانون (١).

---

(١) -راجع د. عادل الطبطبائي: النظام الاتحادي في الامارات العربية، دراسة مقارنة، القاهرة ١٩٧٨، ص ٢٣٨ .

وسواء كان منع الاستيراد بقانون، أو بناء على قانون، فإن أسباب المنع كثيرة ومتعددة. فتوجد بعض السلع يمنع إستيرادها لأسباب مالية كالسلع التي تحتكر الدولة إستيرادها أو تحتكر إنتاجها مثل سلعة السجائر في مصر، وقد تكون الأسباب صحية، كالخمور في بعض الدول، والمخدرات، والسلع أو البضائع الواردة من مناطق موبوءة بأمراض معدية أو ملوثة بإشاعات ذرية وقد تكون الأسباب أمنية كما في حالة منع إستيراد الأسلحة والذخائر والمتفجرات، أو تكون الأسباب إقتصادية، فيمنع إستيراد سلعة معينة حماية للمنتج الوطني من منافسة السلع الأجنبية المماثلة، مثال ذلك ما كانت تنص عليه م ٤/ ٢/ هـ من قانون جمارك دبي بمنع إستيراد اللؤلؤ الزراعي غير المشغول، أى الخام، وذلك بهدف حماية مهنة الغوص واللؤلؤ الطبيعي ذات التكاليف والأثمان المرتفعة من منافسة اللؤلؤ الزراعي ذات التكاليف والأثمان المنخفضة، وقد تم إسقاط اللؤلؤ الزراعي من قائمة البضائع المحظور إستيرادها، وذلك بمقتضى إعلان الجمارك الصادر في ٢/٢/١٩٧٢، وبالتالي يجوز الآن استيراده للاستعمال الشخصي أو التجارة أو التصنيع مثلاً، بشرط سداد الضرائب الجمركية المقررة (١).

كما قد يكون المنع لأسباب سياسية، كتحريم إستيراد السلع التي تنتجها شركات تتعامل مع الكيان الاسرائيلي، بمقتضى قوانين المقاطعة العربية. كما تلجأ الدولة في حالة الحروب إلى وضع قيود على الاستيراد والتصدير لتنظيم إقتصادياتها، فتمنع إستيراد السلع غير الضرورية، أو تصدير السلع بصفة عامة حتى إلى الدول المتحالفة معها وذلك بهدف المحافظة على حد أدنى من الامدادات والمؤونات لرعاياها من العسكريين والمدنيين اثناء فترات الحرب (٢).

وقد ورد في المادة ٤/ ٢/ ب في مرسوم جمارك الشارقة نص مماثل للنص السابق الاشارة إليه والذي ورد في المادة ٤/ ٢ / ا في قانون جمارك دبي، حيث جاء بالنص الأول أن البضائع المحظورة هي البضائع التي يحظر إستيرادها بموجب هذا المرسوم أو أي قانون آخر ساري المفعول في الشارقة أو دولة الامارات العربية، ويقصد بذلك تشريعات إمارة الشارقة والتشريعات الاتحادية.

---

(١) ـ راجع قانون جمارك دبي ١٩٦٦، طبعه ١٩٨٨، ص ١٢ .

(٢) ـ راجع مستشار أبو اليزيد المتيت، المرجع السابق، ص ١٥٥ .

٢ ـ النقود المزيفة:

إن تزوير وتزيف العملات النقدية من شأنه أن يؤدي الى إهدار الثقة في عملة الدولة، لأن سهولة تزوير العملات سوف يترتب عليه زيادة عرض كمية النقـود فتنخفض قيمتها أو قد تنهار هذه القيمة. كما يتصور حدوث هذه النتيجة أيضاً بسبب فقدان الأفراد الثقة في العملات المزيفة وعدم رضائهم قبولها كوسيط في المبادلات وفي إبراء الذمة، وبالتالي تزول عنها الصفة النقدية والقدرة على القيام بالوظائف المختلفة للنقود (١).

نتيجة لذلك فقد أحاطت جميع الدول عملتها بمجموعة من الضمانات حتى لا يسهل تزيفها، كما نصت على تقرير الحماية الجنائية في تشريعاتها للعملة النقدية ورصدت عقوبات شديدة لمرتكبي هذه الجريمة ذات الآثار الضارة على إقتصاد الدولة داخلياً وخارجياً.

كذلك حظرت العـديد من التشريعات إستيراد العملات الأجنبية المزيفة ومنها قانون جمارك دبي، الذي نص في المادة ٤/ ٢/ ب على منع إستيراد النقود المزيفة. ويقصد بذلك بطبيعة الحال النقود الأجنبية المزيفة، وكذلك النقود الوطنية التي يتم تزييفها بالخارج، كما لو تم تزيف درهم الامارات في إيطاليا مثلاً، وقام المهربون بجلبه إلى داخل الدولة. كما ورد النص على هذا الحظر في المادة ٤/ ٢ / جـ من مرسوم جمارك الشارقة.

وبالاضافة إلى الحظر الوارد في القوانين الجمركية، فإن جلب النقود المزيفة يعتبـر جريمـة يعاقب عليها قانون العقوبات بعقوبة الجناية في أغلب دول العالم (٢).

---

(١) راجـع مؤلفنـا النقود والبنوك مع بعض التطبيقات العملية بمصر ودولة الامارات العربية المتحدة، مرجع سابق ،ص ٢٢ ومابعدها .

(٢) وفقاً للمادتين ٢٠٤، ٢٠٥ من قانون العقوبات الاتحادي رقم ٣/ ١٩٨٧ المنشور بالجريدة الرسمية لدولة الامارات العربية المتحدة رقم ١٨٢، ديسمبر ١٩٨٧ يعاقب بالسجن المؤبد او المؤقت وبالغرامة كل من ادخل بنفسه او بوساطة غيره في الدولة او اخرج منها عملة ورقية او معدنية متداولة قانوناً في الدولة او في دولة اخرى او سنداً مالياً حكومياً، متى كانت العملة او السند مقلداً او مزوراً، وكذلك من روج شيأ من ذلك او تعامل به او حازه بقصد الترويج او التعامل، وهو في كل ذلك على علم بالتقليد او التزييف او التزوير.

٣ ـ المطبوعات التي تنطوي على إخلال بالآداب والحياء العام:

نصت م ٤/ ٢/ جـ من قانون جمارك دبي على حظر إستيراد المطبوعات والصور الفوتوغرافية والزيتية والبطاقات والأفلام والكتب والمطبوعات الحجرية والمنحوتات البذيئة أو الفاحشة أو التي تنطوي على قصد الفساد والفتنة ، وغير ذلك من الأشياء المماثلة وورد نص مماثل في المادة ٤/ ٢/ د من مرسوم جمارك الشارقة.

ويلاحظ أن تعداد المطبوعات وغيرها من المواد المخلة بالآداب العامة والحياء العام للجمهور قد ورد على سبيل المثال، لأن النص أورد في نهايته حظر إستيراد غير ذلك، أي غير التعداد السابق، من أشياء بذيئة أو فاحشة أو منطوية على قصد الفساد أو الفتنة، أو التي تحض على الشغب، وهو ما ورد النص عليه صراحة في نهاية نص المادة ٤/ ٢/ د من مرسوم جمارك الشارقة لعام ١٩٧٦.

ولبيان المقصود بكلمة المطبوعات في النص السابق يمكن الاستعانة في ذلك بالمادة رقم (١) من القانون الاتحادي رقم (٥) ١٩٧٣ (١) في شأن المطبوعات والنشر، التي تعرف المطبوعات بأنها كل الكتابات أو الرسوم أو القطع الموسيقية أو الصور الشمسية أو غير ذلك من وسائل التعبير إذا كانت قابلة للتداول (٢).

فيمتنع على الأشخاص إستيراد المطبوعات والصور الفوتوغرافية والزيتية والبطاقات والأفلام والكتب والمنحوتات أياً كان نوعها، وغير ذلك من الأشياء التي تتضمن كتابات أو صوراً أو اصواتاً أو تسجيلات أو موسيقي مخالفة للآداب العامة وتنطوي على خدش للحياء العام، سواء كان الاستيراد للاستخدام الخاص أو لعرض السلعة للتداول.

---

(١) منشور بالجريدة الرسمية، العدد ١٢ / ١٩٧٣ ص ٢٣ .

(٢) عرفت المادة رقم (١) من القانون الاتحادي رقم ٥/ ١٩٧٣ في شأن المطبوعات والنشر التداول بأنه بيع المطبوعات أو عرضها على واجهات المحلات أو أي عمل آخر يجعلها بوجه من الوجوه في متناول عدد من الأشخاص.

وبالاضافة إلى المنع الوارد في قانون الجمارك فإن إستيراد هذه المطبوعات والأشياء والتعامل فيها يعتبر جريمة معاقب عليها في قانون ا لعقوبات (١).

٤ ـ المواد المخدرة:

نصت م ٤/ ٢/ د على حظر إستيراد الأفيون الخام والأفيون المستخرج (المصنع)، وأوراق الكوكا والقنب الهندي المعروف (بالحشيش)، ومشتقاته ومستحضراته والكوكايين، وورد نص قريب من هذا النص في المادة ٤/ ٢/ هـ من مرسوم جمارك الشارقة.

ورغم أن هناك أنواع أخرى من المخدرات لم يرد ذكرها بالنص السابق مثل القات إلا أن هذا الحظر يعتبر عاماً، فلا يجوز لشخص ما إستيراد القات بحجة عدم النص على حظر إستيراده، وهو وإن فعل ذلك فسوف يعاقب بمقتضى نص المادة ٣٦ من القانون الاتحادي رقم ٦/ ١٩٨٦ في شأن مكافحة المواد المخدرة وما في حكمها والتي تحظر جلب واستيراد وتصدير وتملك وحيازة وأحراز النباتات المذكورة في الجدول رقم (٥) المرفق بالقانون، في جميع أطوار نموها وكذلك بذورها، كما تحظر سائر أوجه النشاط والتصرفات المتعلقة بها، وذلك كله بإستثناء أجزاء النباتات المبينة بالجدول رقم (٦).

ونحن نفضل إضافة عبارة في قانون الجمارك تتضمن حظر إستيراد المخدرات أياً كان نوعها كتلك العبارة العامة الموجودة في البند (جـ) الخاص بحظر إستيراد المطبوعات المخلة بالآداب والحياء العام السابق شرحها، حتى يكون الحظر بالنسبة لاستيراد المواد المخدرة عاما ولا يدع مجالا للشك أو التردد، وبحيث يشمل المواد المخدرة الموجودة حالياً والتي ستوجد مستقبلاً، ويرجع في تحديد ذلك بصفة عامة إلى ا لقانون الاتحادي رقم ٦/ ١٩٨٦ المشار إليه والقوانين المماثلة السارية في دبي (٢).

---

(١) نصت المادة ٣٦٢ من قانون العقوبات الاتحادي على ان يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن ستة اشهر وبغرامة لا تزيد عن ٥٠٠٠ درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من صنع أو استورد أو صدر أو حاز أو احرز أو نقل بقصد الاستغلال أو التوزيع أو العرض على الغير كتابات أو رسومات أو صوراً أو افلاماً أو رموزاً أو غير ذلك من الاشياء إذا كانت مخلة بالآداب العامة.

(٢) ورد بالجدول رقم (١) من القانون الاتحادي رقم ٦/ ١٩٨٦ النص على إحدى عشر نوعاً من المواد الطبيعية والنباتات التي تعتبر مواداً مخدرة يسرى عليها الحظر والعقوبة المنصوص عليها في هذا القانون ومن بينها ورق القات.

ثانياً: الاستيراد والتصدير المقيد:

ويشمل هذا النوع أية بضائع يكون هذا القانون أو غيره من القوانين المعمول بها في دبي أو بناء على هذا القانون أو هذه القوانين قد وضعت قيوداً أو حددت تنظيمات معينة يجب إتباعها عند الاستيراد أو التصدير (م ٥/ ١ من القانون).

فإذا تضمن قانون الجمارك أو غيره من القوانين السارية المفعول في دبي قيوداً أو تنظيمات معينة يتعين على المستورد أو المصدر إتباعها بالنسبة لاستيراد أو تصدير بضائع معينة، فإنه لا يجوز إدخال هذه البضائع إلى دبي أو إخراجها منها إلا بعد إستيفاء الشروط أو إتباع التنظيمات المنصوص عليها في هذه الحالة.

كذلك إذا خول قانون الجمارك أو غيره من القوانين السارية في دبي سلطة معينة وضع قيود أو تنظيمات معينة لاستيراد أو تصدير بضائع معينة، أي إذا كانت هذه القيود والتنظيمات بناء على قانون، فإنه يتعين إتباع الشروط والتحديدات التي وضعتها السلطة المنصوص عليها في هذه القوانين.

ومن قبيل قيود الاستيراد والتصدير ضرورة حصول المستورد أو المصدر على رخصة من السلطات المختصة تحدد نوع وكمية ومصدر البضائع المستوردة أو المصدرة.

وكما سبق أن ذكرنا، فإن هناك أسباب عديدة من أجلها تقوم الدولة بفرض هذه القيود، فقد تكون هذه القيود لدواعي الأمن والسلامة العامة كما هو الحال بالنسبة لاستيراد وتصدير الأسلحة والذخائر واجهزة الارسال اللاسلكية، والألعاب النارية، وقد تكون الأسباب بهدف المحافظة على الصحة العامة كما هو الحال بالنسبة للعقاقير المخدرة، والمواد المبيدة للحشرات الزراعية، وقد تكون الأسباب إقتصادية، كما لو إشترطت السلطات ألا يزيد المستورد أو المصدر من سلعة معينة عن كميات يتم تحديدها بمعرفة السلطات بهدف عدم اغراق السوق الداخلي بسلعة أجنبية تكون قادرة على منافسة سلعة وطنية مماثلة، أو حرمان السوق الداخلي من سلعة تنتجها الدولة رغم ضرورتها للاستهلاك الداخلي مما يؤدي إلى رفع ثمن هذه السلعة وبالتالي زيادة الأعباء على المواطنين.

هذا وقـد نصت المـادة ٥/ ٢ من قانون جمارك دبي على أن البضائع المدرجة بالجدول (أ) لهذا القانون يقيد إستيرادها وتصديرها وفق الأحكام المنصوص عليها في هذا الجدول.

وبـالرجـوع إلى الجـدول المشار إليه نجد أنه تضمن ثمانية أنواع من البضائع ونص على عدم جواز إستيرادها أو تصديرها إلا بموجب رخصة يتم الحصول عليها من السلطات أو الجهات المختصة، وهذه البضائع هي:

١- العقاقير المخدرة (التي ينتج عنها الادمان)، والتي تستعمل للأغراض الطبية.
٢- المشروبات الروحية والمسكرات.
٣- الأسلحة والذخائر
٤- المواد المبيدة للحشرات الزراعية
٥- أجهزة الارسال اللاسلكية
٦- ألعاب نارية
٧- نحل العسل وملكات النحل.

واعتباراً من ١٠/٣/١٩٨٧ فقد صدر إعلان رقم ١٧٧/ ١٩٨٧ عن دائرة الموانيء والجمارك بعدم السماح باستيراد نحل العسل وملكات النحل إلى دبي إلا إذا كانت مشمـوله برخصة إستيراد صادرة من مكتب سمو الحاكم أو مرفقة بمستندات ثبوتية تؤكد بأن منشأها من البلدان التالية، وأنها بالفعل قد شحنت مباشرة من إحدى هذه البلدان وهي:
أستراليا - كندا - نيوزيلاندا - المملكة المتحدة.

أما بالنسبة للأصناف الواردة من الولايات المتحدة الأمريكية فلا يصرح بإستيرادها إلا بموجب تصريح رسمي صادر عن مكتب صاحب السمو حاكم دبي (إعلان الجمارك رقم ١٨٨/ ٨٧ في ٢٣/١١/١٩٨٧) (١) .

(١) قانون جمارك دبي، طبعه ١٩٨٨، ص ١٤٦، ١٤٧.

٨ ـ طيور الحبـارى [1]

كان هذا النوع من البضائع يقيد إستيراده بضرورة الحصول على رخصة من السلطات المختصة، واعتباراً من ٣/١١/١٩٨٧ تقرر منع إستيراده منعاً باتاً بمقتضى إعلان الجمارك رقم ١٨٧/ ٨٧.

وكما سبق أن ذكرنا، فإن أسباب تقييد إستيراد وتصدير السلع السابقة قد تكون صحية، أو إقتصادية أو أمنية، ولذلك إستوجب القانون ضرورة حصـول صاحب الشأن على ترخيص بذلك من السلطات المختصة. وتبدو أهمية هذا الترخيص أنه يتيح الفرصة أمام هذه السلطات لدراسة ملاءمة منح الترخيص من عدمه وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة وبحسب ظروف كل حالة على حدة، ودراسـة الأسباب التي من أجلها قيد القانون إستيراد أو تصدير هذه السلع إلا بناء على ترخيص أو عقب إتباع إجراءات معينة بهدف المحافظة على الصحة والسلامة والأمن العام [2] .

---

(١) الحباري طائر معروف وهو على شكل الأوزة، برأسه وبطنه غبرة وهو طويل العنق، في منقاره طول، وهي بعظم الدجاجة، لا طويلة الرجلين ولا قصيرتها وهو من الألفاظ الفارسية المعربة، ولون ظهره وجناحيه كلون السماء غالبا، وقيل جمعه ومفرده ومذكره ومؤنثه سواء وفي المثل: كل شيىء يحب ولده حتى الحباري لانها يضرب بها المثل في الحمق أو عدم الذكاء، فهي على حمقها تحب ولدها وتعلمه الطير قبل نبات جناحه، فتطير معارضة له ليتعلم منها الطيران.
وللعرب فيها أمثال جمة، منها قولهم: أذرق من حباري، وأسلح من حباري، لانها ترمي الصقر بسلحها إذا أراغها ليصيدها، فتلوث ريشة بلثق سلحها، ويقال: إن ذلك يشتد على الصقر ليمنعه من الطيران ومن أمثالهم أيضاً: فلان ميت كمد الحباري، وذلك أنها تحسر مع الطير أيام التحسير، وذلك بأن تلقى ريشها، ثم يبطيء نبات هذا الريش، فإذا طار سائر الطير عجزت عن الطيران، فتموت كمدا (راجع في ذلك لسان العرب لابن منظور، دار المعارف، القاهرة، ص ٧٥٠ ـ ٧٥١ ؛ معجم متن اللغة، المجلد الثاني، بيروت ١٩٥٨، ص ١٠، محمد فريد وجدي: دائرة معارف القرن العشرين، الملجد الثالث، بيروت، ص ٢٩٣) .

(٢) مثال ذلك ما تضمنه إعلان الجمارك رقم (٠٩٤) في ٢٦/٤/١٩٦٤ بالاجراءات التي يجب على ربان كل سفينة محملة بالبضائع الخطرة مثل المواد السامة، والمواد الأكالة (المذيبة)، إتباعها عند وصولها إلى موانيء دبي، وورد في الفقرة (د) من هذه الاجراءات النص على حق مدير الميناء والجمارك في منع تفريغ اي طرد ربما يعتبره ضاراً بسلامة وأمن العمل في الأمن.

كمـا نصت المـادة الخـامسـة من مرسـوم جمـارك الشارقة على الواردات والصادرات المقيدة وعرفتها بأنها:

(١) البضائع التي يكون إستيرادها أو تصديرها مقيداً أو منظماً في وقت من الأوقات بموجب هذا المرسوم أو أي قانون آخر يكون سارياً في الشارقة، فلا تستورد أو تصدر إلا وفقاً للقيود أو الأنظمة التي تطبق عليها.

(٢)- ورد في الجدول الملحق بمرسوم جمارك الشارقة أن البضائع المقيدة تشمل:

ا - الأدوية المخدرة (الأدوية التي تؤدي إلى الأدمان) المستعملة في الأغراض الطبية.

ب- المشروبـات الكحـوليـة والمسكـرة (وأصبحت هذه البضائع من المواد المحظور إستيرادها للشارقة اعتباراً من ١٩٨٧).

جـ - الأسلحة والذخائر

د - مبيدات الآفات الزراعية.

فلا يتم استيراد أو تصدير هذه البضائع عبر موانيء أو جمارك الشارقة إلا بترخيص من السلطات المختصة.

وواضح أن نصوص جمارك دبي السابق شرحها في هذا الموضوع تعتبر أشمـل وتضمنت بالاضـافـة إلى البضـائـع السابقة، بضائع أخرى يقيد استيرادها أو تصديرها عبر موانيء دبي على التفصيل السابق توضيحه.

وبطبيعة الأمر فقد تكون هناك بضائع يقيد استيرادها عبر مواني دبي وفقاً لقانون جمارك دبي، ولكنهالا تكون كذلك بالنسبة لامارة الشارقة وذلك لعدم النص عليها في مرسوم جمارك الشارقة، مثال ذلك استيراد وتصدير نحل العسل وملكات النحل.

= كمـا تضمن الاعلان المشار إليه جدولا بالبضائع الخطرة، التي لا يجوز تفريغها بموانيء دبي أو ادخالها للبلاد إلا بعد إتباع القيود والاجراءات والشروط المنصوص عليها في هذا الاعلان، وقد ورد في الجدول النص على إثني عشر نوعا من هذه المواد الخطرة ومنها المتفجرات - المواد التي تصبح خطرة عند ملامستها للماء - المواد التي تصبح خطرة عند ملامستها للهواء - المواد التي تصل درجة التهابها حتى ١٥٠° فهرنهايت - المواد الأكالة (المذيبة ... الخ ، (راجع قانون جمارك دبي، مرجع سابق، ص ٨٨، ٨٩).

وتظهر نتيجة هذا الخلاف في أنه قد يعد وسيلة للتهرب من تطبيق القوانين التي تصدرها كل امارة على حده، مثال ذلك أنه قد يلجأ أحد التجار في دبي إلى استيراد عسل وملكات النحل عبر موانيء الشارقة، ثم يقوم بنقلها إلى دبي وبذلك يكون قد تحايل على القيد الوارد في قانون دبي عن طريق إستغلال الرخصة أو التسهيلات المنصوص عليها في مرسوم جمارك الشارقة أو أية مراسيم أو تشريعات صادرة من إمارات أخرى.

وهـذا يتطلب بطبيعة الأمر التنسيق ومحاولة توحيد التشريعات المحلية الصادرة عن كل إمارة على حده حتى يكون هناك تواحدا وانسجاما في النظام التشريعي للدولة ككـل، بقـدر الامكـان، واياً كانت جهة صدور اللوائح أو التعليمات أو التشريعات، وهو ما تعمل الجهات المسئولة بالدولة حالياً على تحقيقه، مثال ذلك إنشاء الأمانة العامة لاتحاد بلديات الدولة، والاجتماعات المستمرة لاتحاد البدليات التي من أهم أهدافها التوحيد التشريعي المشار اليه.

المبحث الثاني

الأعفاء من الضريبة الجمركية

يقصد بالإعفاء من الضريبة أن الممول تتحقق في شأنه الواقعة المنشئة للضريبة وجميع شروط سداد الضريبة ولكن لأسباب متعددة لا يقوم بسداد الضريبة المستحقة.

والأسباب التي من أجلها يتقرر الاعفاء الجمركي قد تكون إقتصادية مثل إعفاء مستلزمات الانتاج بهدف تشجيع قيام صناعات معينة، وقد تكون سياسية تتقرر بمقتضى إتفاقيات دولية ثنائية أو جماعية، وقد تكون إجتماعية كالاعفاءات الشخصية أو السلع الغذائية.

ومن هنا يمكن القول بأن الاعفاءات الجمركية تتخذ أشكالاً متعددة يمكن إيجازها فيما يلي:

١ ـ الاعفاء الشخصي أو العيني، ومثال الأول إعفاء أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي والهيئات والمنظمات الدولية، أما العيني فيقصد به إعفاء سلع معينة لذاتها من الضريبة، كالعينات أو السلع الأجنبية التي تعرض في معارض داخل الدولة بشرط عدم التصرف فيها، أي بشرط خروجها من الدولة بعد إنتهاء مدة المعرض.

٢ ـ الاعفاء المطلق، ويقصد به إعفاء كامل للسلع والبضائع الأجنبية المستوردة دون أية قيود أو تحديدات، مثل اعفاء مشتروات الجهات الحكومية في دبي من السلع والبضائع التي يتم شراؤها من الخارج.

وبالمقابلة للاعفاء المطلق، يوجد الاعفاء المقيد، ومثاله الاعفاء الذي يحصل عليه أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي، بشرط عدم التصرف في الأشياء المعفاة لشخص أو جهة إخطار لا تتمتع بالإعفاء قبل إخطار دائرة الجمارك وسداد الضريبة الجمركية المستحقة.

٣- الاعفاء الوجوبي والاعفاء الجوازي، ويقصد بالأول ذلك الاعفاء الذي تقرر بمقتضى القانون وتلتزم دائرة الجمارك بمنحه للمستفيد، أما الجوازي فيكون من حق الدائرة السماح به أو منعه وفقاً لتقديراتها وبحسب الظروف المحيطة بكل حالة على حده. ومثاله إمكانية اخضاع مواد الدعاية وغير المخصصة للبيع التي تزيد قيمتها عن ١٠٠٠ درهم للضريبة حسب ما يراه مدير عام دائرة الموانيء والجمارك في دبي (١)

٤ ـ الاعفاء السياسي: وهو الذي يتقرر لاعتبارات سياسية مثل الاعفاءات الممنوحة لرؤساء الدول والسفراء والقناصل بشرط المعاملة بالمثل.

٥ ـ الاعفاء الاقتصادي: ويتم تقدير لاعتبارات إقتصادية، وهو يعتبر إجراء هام من إجراءات المعونة الاقتصادية التي تقدمها الدولة لبعض الصناعات الوطنية لمساعدتها على الانتاج بأثمان رخيصة تمكنها من منافسة السلع الأجنبية المماثلة.

٦ ـ الاعفاء الاجتماعي: ويتم تقريره لاعتبارات اجتماعية، مثل اعفاء السلع الغذائية المستوردة حتى يكون ثمنها منخفضا فتستطيع الطبقات محدودة الدخل الحصول عليها بأسعار رخيصة وفي حدود دخلها.

وهناك أشكال أخرى للاعفاءات الجمركية كالاعفاءات المؤقتة مثل السماح المؤقت والترانزيت وإعفاءات دائمة ، وتتضمن معظم الأشكال السابق بيانها من الاعفاءات الجمركية. وما يهمنا الآن هو بيان وشرح الاعفاءات الجمركية المنصوص عليها في قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ والتعديلات المختلفة التي أدخلت عليه.

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦، المرجع السابق، ص ٣١ البند (٤).

أولاً: الاعفاءات الشخصية:

وهذه الاعفاءات تقررت بسبب مكانة المستورد، وورد النص عليها بالجدول (جـ) في قانون الجمارك لعام ١٩٦٦. وهو إعفاء عام يشمل جميع السلع أو البضائع التي إستوردها من تقرر لمصلحته الاعفاء. وهي تمثل الجزء الأول من قائمة الاعفاءات من الضرائب الجمركية التي نص عليها القانون. وبناء على هذا يتمتع بالاعفاء جميع المواد المستوردة بواسطة أو بالنيابة عن:

١ ـ صاحب السمو حاكم دبي وعائلته والدوائر الحكومية في دبي.

ويدخل في ذلك بطبيعة الأمر الجهات التابعة للمتمتعين بالاعفاء، مثال ذلك الهيئات أو المؤسسات التابعة للدوائر الحكومية في دبي، وعلى سبيل المثال فقد صدر المرسوم رقم ٦/ ١٩٨٩ بتأسيس مجلس ترويج التجارة والسياحة في دبي، وهو مملوك وفقاً للفقرة (ب) من هذا المرسوم لحكومة دبي، ونصت المادة التاسعة على إعفاء هذا المجلس بموجب المرسوم من دفع الرسوم (الضرائب) الجمركية عن كل مستورداته والمواد الأخرى التي تقتضيها عملياته أو التي توزع لأغراض الدعاية (١).

ونحن نرى انه حتى بدون النص على إعفاء في هذا المرسوم الأخير فإن المجلس المذكور يمكن أن يتمتع بهذه الاعفاءات الجمركية لأنه من الجهات المملوكة لحكومة دبي، وهي تتمتع بإعفاء عام وفقاً للجدول (حـ) من قانون جمارك دبي كما سبق القول.

٢ ـ أصحاب السمو حكام الامارات أو الدوائر الحكومية المعترف بها في هذه الامارات.

٣ ـ الدوائر الرسمية التابعة لدولة الامارات العربية المتحدة والدول الأعضاء في مجلس التعاون الخليجي، فهذه الجهات تتمتع بإعفاء عام عن مستورداتها عبر موانيء دبي من جميع الضرائب والرسوم الجمركية، سواء كانت هذه الجهات لها مقر في دبي، أو في أية إمارة أخرى، فالنص لم يشترط مثلاً أن تكون هذه الجهات عاملة في دبي.

---

(١) جريدة دبي الرسمية، العدد ١٧٦/ ١٩٨٩، ص ٥

ا - **أن تقوم الشركة النائبة** بتقديم طلب لدائرة الموانيء والجمارك للحصول على إعفاء من الرسوم (الضرائب) الجمركية عن البضائع التي تستوردها بالنيابة عن الجهة التي تتمتع بالاعفاء.

ب - أن يقدم طلب الاعفاء على الاستمارات التي تصدرها الدائرة وعنوانها «استمارة طلب الحصول على إعفاء من الرسوم الجمركية بسبب مكانة من يستخدمها في النهاية» وقبل هذا الاعلان كانت الشركات النائبة تقدم للدائرة شهادة على شكل خطاب من الجهة المعفاة من أجل الحصول على هذا الاعفاء.

جـ - أن تقدم هذه الاستمارات للدائرة مكتوبة وموقعة من قبل الشركة المستوردة، ومصدقة من الجهة المعفاة التي جرى إستيراد البضاعة المذكورة في الطلب نيابة عنها، مع بيان البضائع الواردة عند تقديم هذه الاستمارات إلى الجمارك للتخليص.

ويجب ملاحظة أن هذه الاجراءات تسري بالنسبة للشركات التي تستورد بضائع بالنيابة عن الجهات المعفاة بموجب الفقرتين ٦، ٧ من الجزء الأول من الجدول جـ من قانون جمارك دبي، وهي الموضحة بهذا البند، والبند التالي الذي سنقوم بشرحه مباشرة.

٧ - الشركات والمؤسسات الممنوحة حق الإعفاء من الرسوم (الضرائب) الجمركية بأمر من صاحب السمو حاكم البلاد لأسباب خاصة - وشبيه بهذا الاعفاء ما ورد في البند ١/ز من مرسوم جمارك الشارقة.

ومناط هذا الاعفاء توافر الشروط التالية:

ا - أن يكون المستفيد شركة أو مؤسسة، فلا يسري بالنسبة للأفراد. وبطبيعة الحال فإن هذه الشركة أو المؤسسة تكون خاصة، فالجهات الحكومية تتمتع بالاعفاء وفقاً لنص القانون، وكما سبق القول.

ب - أن يصدر الاعفاء بأمر من صاحب السمو الحاكم.

جـ - أن تتوافر أسباب خاصة لمنح الاعفاء، كما لو كانت الشركة، أو المؤسسة تعمل في مجال التنمية الصناعية أو الزراعية أو التجارية، وأن نشاطها سوف يترتب عليه حدوث زيادة أو إنتعاش في الدخل القومي.

وإذا قامت إحدى الشركات بإستيراد بضائع نيابة عن الجهة التي تتمتع بهذا الاعفاء، يتعين عليها إتباع الاجراءات السابق توضيحها بالبند عاليه.

٨ ـ أصحاب المصانع الحاصلين على رخص صناعية من وزارة المالية والصناعة الاتحادية ، شريطة أن تكون المواد المستوردة للاستعمال في الأغراض الصناعية الموضحة في الرخصة الصناعية [1] .

فيجب لسريان هذا الاعفاء توافر الشروط التالية:

أ ـ أن يكون المستفيد أحد أصحاب المصانع. فلا يتمتع بالاعفاء التجار أو الزراع أو غيرهم. ويتقرر الاعفاء لصاحب المصنع سواء كان فرداً واحداً أو أكثر من واحد. ويستوي أن يكون المصنع بإمارة دبي أو أية إمارة أخرى، فالنص قد ورد عاماً شاملاً لأصحاب المصانع أياً كانت محال إقامتهم بالدولة.

ب ـ صدور الرخصة الصناعية من وزارة المالية والصناعة الاتحادية فأصحاب المصانع الحاصلين على رخص صناعية من بلديات الامارات لا يتمتعون بهذا الاعفاء.

جـ ـ أن تكون المواد المستوردة عن طريق موانيء دبي لازمة للإستعمال في الأغراض الصناعية الواردة في الرخصة الصناعية، فإذا كان المصنع متخصصاً في إنتاج المياه الغازية مثلاً، واستورد صاحبه أدوات تجميل، فإنه لا يتمتع بالاعفاء، لأن أدوات التجميل لا يتصور أن تكون لازمة لانتاج العصائر أو المياة الغازية.

---

(١) صدر الاعلان الجمركي رقم ١٠٤/ ١٩٨٤ جاء به أنه يطلب من المصانع الوطنية الحاصلة على رخصة صناعية صادرة من وزارة المالية والصناعة تقديم طلب الاعفاء من الرسوم الجمركية (عن المعدات والأجهزة والمواد المستخدمة في الصناعة التي تستوردها) على النموذج المعد من قبل الدائرة فقط وذلك حتى يمكن قبولها (قانون الجمارك لعام ١٩٦٦، المرجع السابق، ص ١٣٣).

وبناء على إعلان الجمارك رقم ١٤٣/٨٥ في ٢/٦/١٩٨٥ فإن الاعفاء العام من الضرائب الجمركية الذي كان ممنوحاً للمؤسسات الصناعية مثل المطابع ومعامل المرطبات وغيرها، كمصانع الملبوسات والأثاثات أصبح قاصراً من تاريخ صدور هذا الاعلان على المواد الخام والمعدات والمستلزمات وقطع الغيار وغيرها من المستلزمات التي تستعمل في الأغراض الصناعية فقط.

فالمنتجات الجاهزة للتسويق والمستوردة لغرض البيع كما هي لن يجري إعفاؤها إلا إذا كانت مدرجة ضمن مواد مجموعات أخرى من قائمة المواد المعفاة بمقتضى قانون جمارك دبي والاعلانات الجمركية الصادرة تنفيذاً لهذا القانون (١).

وهناك اعفاء شخصي ورد النص عليه في مرسوم جمارك الشارقة ولم يرد النص عليه في جمارك دبي وهو اعفاء جميع المواد المستوردة من قبل أو لحساب الأندية الرياضية والجمعيات الخيرية (البند ١/و من الجدول د من مرسوم جمارك الشارقة).

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦، المرجع السابق، ص ١١٧.

ثانياً : الاعفاءات الموضوعية:

وهذه الاعفاءات ورد النص عليها في القانون تحت عنوان «مواد معفاة من الرسوم الجمركية لأسباب خاصة» بالجزء الثاني من الجدول ج . وهي إعفاءات لم تتقرر بالنظر إلى صفة ومكانة المستورد، كما هو الحال بالنسبة للاعفاءات الشخصية، ولكن لأسباب موضوعية تتعلق بنوع السلعة المستوردة والغرض من الاستيراد.

ونعرض فيما يلي تلك الاعفاءات الموضوعية التي ورد النص عليها في القانون:

١ ـ منتجات الدول الأعضاء في مجلس التعاون لدول الخليج العربية :

وقد تقرر هذا الاعفاء إعتباراً من أول مارس ١٩٨٣ بمقتضى الاعلان الجمركي رقم ٠٨٦ في ١٩٨٣/٣/٢٤، وورد في هذا الاعلان أن إعفاء منتجات دول مجلس التعاون الخليجي يشمل ما يلي:

أ ـ المنتجات الزراعية والمنتجات الحيوانية ومنتجات التراث الطبيعية العائدة لأي من دول مجلس التعاون الخليجي تعفي من الرسوم الجمركية والرسوم ذات الأثر المماثل شريطة أن تصاحب كل سلعة شهادة منشأ مصدقة (موثقة) من السلطة الحكومية المختصة تفيد منشأها الوطني، أي أنها من منتجات إحدى دول المجلس.

ب ـ المنتجات الصناعية شريطة أن تكون مصحوبة بشهادة منشأ كالموضحة في البند أعلاه، علاوة على ذلك يجب أن تبين هذه الشهادة أن القيمة المضافة الناشئة عن إنتاجها لا تقل عن ٤٠٪ من قيمتها النهائية عند اتمام الانتاج. وهذا يعني أنه إذ كانت السلعة يدخل في مكوناتها عناصر إنتاج أجنبية، أي مستوردة من خارج د ول المجلس، فيجب ألا تزيد هذه العناصر عن ٦٠٪ من قيمة السلعة بحيث تكون العمليات الوطنية التي ادخلت عليها لا تقل عن ٤٠٪ من هذه القيمة، فلا يسري الاعفاء إذا قلت العمليات الوطنية عن ٤٠٪، فإذا استورد أحد الأشخاص التابعين لدولة من دول المجلس كالكويت سلعة تامة الصنع من ألمانيا مثلاً، أو سلعة غير تامة الصنع وأدخل عليها تعديلات في دولته تعادل ٢٠٪ من قيمتها النهائية عند إتمام الانتاج، وإستورد تاجر من دبي هذه السلعة، فإن الأخير لا يتمتع بالاعفاء.

ونظراً لأن الغرض من هذا الاعفاء هو تشجيع التعاون الصناعي وتحقيق حريــة التجارة بين دول المجلس. فإننا نرى أنه يسري حتى لو كان منشأ البضاعة دولة من دول المجلس بخلاف الدولة التي تم تصدير السلعة منها إلى دبي. فإذا إستورد أحد الكويتيين سلعة تامة الصنع منتجة بأكملها في السعـوديــة أو كانت نسبة عناصر الانتاج السعودية لا تقل عن ٤٠٪ من مكونات السلعة، وقام أحد التجار في دبي بدوره بإستيراد هذه السلعة إلى دبي، فإن الاعفاء يسري، لأن العبرة في أن يكون منشأ البضاعة إحدى دول مجلس التعاون الخليجي، بغض النظر عن الجهة التي تم إستيراد البضاعة منهــا، وبغض النــظر عن جنسيــة المصدر والمستورد، فالاعفاء هنا إعفاء موضوعي يتعلق بمنشأ البضاعة ومكوناتها.

ويقصد بمنشأ البضاعة بلد إنتاجها سواء كانت من المحصولات الزراعية أو من المنتجــات الصنــاعيــة، وعلى المستورد أن يقدم لدائرة جمارك دبي المستندات الدالة على أن منشأ البضاعة، أي دولة إنتاجها هي إحدى دول مجلس التعاون الخليجي.

ويختلف منشأ البضاعة عن مصدر البضاعة، حيث يقصد بالثانية تلك الدولة أو البلد الذي إستوردت منه البضاعة مباشرة.

٢ ـ بضائع العبور (الترانزيت) :

وكما يبدو من اسمها يقصد بها البضائع التي تمر بالدولة في طريقها الى دولة أخرى . فهي ليست بضائع تدخل الدولة بقصد استهلاكها في الداخل ، وبالتالي فهي لن تنافس السلع الوطنية ، ولذلك فإن التشريعات الضريبية في الدول المختلفــة أعفت هذه البضــائع من دفع الضريبة الجمركية ، وهناك أسباب أخرى لتقرير هذا الاعفاء أهمها أن مرور هذه السلع بالدولة يساهم في تنشيط الحركة التجارية وحركة النقل البحري والبري والجوي ، بالاضافة الى ان الدولة سوف تستفيد من فرض بعض الرسوم على البضائع العابرة مقابل ما تقدمه من خدمات أثناء عملية إجتياز الحدود كرسوم خدمات النقل والتأمين والتخزين المؤقت . ولهذه الأسباب ، وكما سيرد تفصيلا عند شرحنا لهذا الموضوع تحت عنوان النظم الجمركية الخاصة ، فقد نص قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ على إعفاء بضائع العبور أو الترانزيت من الرسوم الجمركية .

الا ان بضائع العبور تخضع للرسم أو الضريبة الجمركية و فقا لمرسوم جمارك الشارقة اسنة ١٩٧٦م على ما سنرى تفصيلا فيما بعد .

٣ ـ العينات التجارية غير المخصصة للبيع :

يحدث كثيرا أن تقوم الشركات المنتجة بإرسال عينات من البضائع التي تنتجها الى وكلاء أو مستوردين أو تجار في الدول المختلفة وذلك بهدف الإعلان عن السلعة الجديدة وبيان مواصفاتها حتى يسهل تسويقها من خلال إقتناع المستورد بحاجة المستهلكين في دولته إلى هذه السلعة ، وهذه العينات تكون مجانية ، وغير مخصصة للبيع ، وغالبا ما يكتب عليها ذلك ، كما هو الحال بالنسبة للمنتجات من الأدوية المختلفة .

ونـظرا لأن هذه العينات تكون محدودة الكمية ، وأنها غير مخصصة للبيع ، فلا يخشى منها على منافسة المنتج الوطني المماثل ، بالاضافة الى ان المستورد يوزعها بالمجان دون تحقيق أرباح ، فإن التشريعات الجمركية ، ومنها قانون جمارك دبي ، نص على اعفائها من الضرائب الجمركية بشرط عدم التصرف فيها بالبيع ، فإذا تم بيعها ، فإن الضريبة تكون مستحقة عليها .

وورد النص على هذا الاعفاء أيضا في مرسوم جمارك الشارقة بالبند ٩ من الجدول (د) بالمرسوم .

٤ ـ مواد الدعاية وغير المخصصة للبيع :

أعفى قانون جمارك دبي من الضريبة الجمركية السلع والأدوات التي تستورد من الخارج لإستخدامها في عمليات الدعاية والاعلان ، وغير المخصصة للبيع ، أي بشرط عدم التصرف فيها بالبيع ، مثال هذه المواد الحقائب والأدوات المكتبية التي تطبع عليها الشركة المنتجة العلامة التحارية أو ماركة السلعة التي تقوم بإنتاجها ، وتوزعها مجانا على الجمهور بهدف الإعلان عن هذه السلعة .

لكن اشترط القانون لسريان هذا الاعفاء ، ألا تزيد قيمة السلعة عن ١٠٠٠ درهم سواء كانت السلعة مكونة من قطعة واحدة أو مجموعة من الأجزاء عبر عنها القـانـون بكلمة « طقم » مثل أطقم المكاتب أو أطقم الأكواب . فإذا زادت قيمة السلعـة عن ذلك أجـاز القانون لمدير عام الموانىء والجمارك إخضاعها للضريبة حسب ما يراه ، كما لو أخضع المبلغ الزائد عن الألف درهم للضريبة ، فإذا كانت قيمة السلعة المستخدمة في الاعلان ١٥٠٠ درهم مثلا ، جاز لمدير الجمارك إخضاع ما قيمته ٥٠٠ درهم للضريبة وفقا للسعر المعمول به .

وكمـا هو واضـح فإن الغرض من الاعفاء هو تشجيع الاعلان عن البضائع والسلع المستوردة بهدف تنشيط التبادل التجاري والحركة التجارية بالامارة .

أما إذا تم إستيراد مواد الاعلان بواسطة وكيل الاعلان بإسمه لإعادة بيعها لعملائه ، فإنها وفقا لاعلان الجمارك رقم ١٠٨ في ٢٠/٤/١٩٧٤م تكون خاضعة للضريبة الجمركية (١) .

وورد النص على هذا الاعفاء ايضا في مرسوم جمارك الشارقة في البند ١٠ من الجدول (د) لكنه رفع الحد الأقصى للإعفاء فجعله ١٥٠٠ درهم ، على خلاف قانون جمارك دبي الذي جعله ١٠٠٠ درهم فقط ، كما سبق ان رأينا .

٥ ـ البضائع المستوردة للعرض في المعارض :

ورد النص على هذا الاعفاء بالبند (٥) من الجدول (ج) من قانون جمارك دبي ، وذلك بهدف تشجيع إقامة المعارض بالدولة نظرا لما تساهم به في انعاش الحركة التجارية والتبادل التجاري والحركة الفندقية والسياحية بالاضافة الى تحقيق ايرادات مالية لبلديات الدولة .
ويشترط لتقرير الاعفاء ما يلي :

أ ـ أن يكون استيراد البضاعة بهدف عرضها في المعارض .
ب ـ أن يتم إدخالها للبلاد بصفة مؤقتة ، ولم يحدد القانون المدة التي يجوز خلالها بقاء البضاعة بالداخل ، والغالب أن تكون مدة مناسبة تتضمن ثلاث فترات ، الأولى فترة إعداد المعرض ، والثانية فترة العرض ، والثالثة الفترة اللازمة لنقل البضاعة وإعادة تصديرها للخارج .
ج ـ أن يتم اعادة تصدير البضاعة عقب انتهاء المعرض ، فإذا لم يتم تصديرها ، كما لو تم التصرف فيها بالبيع في الداخل ، فلا يسري الاعفاء ويتم تحصيل الضرائب الجمركية المستحقة .

فإذا انتفى شرط أو أكثر من الشروط السابقة فلا يكون هناك محل لتطبيق الاعفاء الجمركي بالنسبة لهذا النوع من البضائع .

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١١٦ .

٦ - المؤن ومواد الوقود والأدوات اللازمة للسفن والطائرات :

تضمن قانـون جمارك دبي إعفاءات ضريبية جمركية لمستلزمات تموين وتشحيم وقـطع غيار السفن والطائرات ، ومعدات التشغيل المستوردة من الخارج وذلك في البنود أرقام ٦ ، ٧ ، ٨ ، ٩ من الجدول (ج) المشار اليه وهي كالآتي :ـ

أ ـ جميـع المـواد التمـوينيـة والمعـدات والمـواد الخام وقطع الغيار المستوردة لاستخدام السفن عابرة المحيطات .

وقـد تقـرر هذا الاعفـاء بموجب اعلان الجمارك م/١/٢ ـ ١٨٤/٨٣ الصادر في ٥/٢/١٩٨٣م (١) . وكذلك البند رقم ٣ من الجدول (د) بمرسوم جمارك الشارقة .

وقد تضمن الاعلان هو تحديد مجال الاعفاء من الرسوم (الضرائب) الجمركية الممنوحة لمستوردات السفن من تجهيزات ومعدات ومواد وقطع غيار والاجراءات التي تتبع في ذلك .

ووفقا لهذا الاعلان ، ولما ورد في الفصل الأول من قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، فإن كلمة « السفن » بصورة عامة تعني جميع المراكب ، ما عدا الطائرات ، وتشمل بصفة خاصة آلات التنقيب العائمة والمنصات العائمة أو الحفارات المستعملة بأي شكل في العمليات التي تتم في البحر . ولا يمنع من انطباق هذا الوصف على المنصات العائمة أو الحفارات إستخدام أرجل قابلة للسحب لهذه الآلات (٢) .

أما عبارة « السفن عابرة المحيطات » فإنها تعني جميع السفن المصممة لارتيـاد البحـار المفتـوحـة ، فلا ينطبق هذا الوصف على السفن المصممة للاستعمال في الخور والمرافىء الصغيرة والمياه الأخرى المحجوزة حجزا طبيعيا أو غير طبيعي كالبحيرات الصناعية .

واذا انطبق هذا الوصف على بعض المراكب التي يقتصر عملها عادة في الميـاه الاقليميـة لدولة الامارات العربية المتحدة ، أي التي لا تقوم بالتنقل بين

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، المرجع السابق ، ص ١٥١ .

(٢) جاء بالباب الأول من مرسوم جمارك الشارقة أن كلمة « سفينة » تعني لأغراض هذا المرسوم أي باخرة أو مركب أو ماعون أو زورق آلي أو سواها من المنشآت المعدة لنقل الأشخاص أو البضائع بالطرق المائية .

موانىء الدولة ومـوانىء الدول الأخـرى فإنـه يجـوز لمدير عام المو انىء والجمارك وحسب تقديره عدم اعتبارها بمثابة « سفينة عابرة للمحيطات » وبالتالي عدم تمتعها بالاعفاء محل البحث .

فإذا كانت السفينة تعمل عادة في موانىء الدولة ، ولا تنتقل الى موانىء خارجية إلا مرة واحدة في العام مثلا ، فيمكن اعتبارها سفينة داخلية لا تتمتع بالاعفاء ، أما إذا كان عملها مقسما بين موانىء الدولة الداخلية ، وجزء آخر للانتقـال من هذه الموانىء الى الموانىء الخارجية فيمكن اعتبارها « سفينة عابرة للمحيطات » . فاذا اقتصر عمل السفينة على الموانىء الداخلية ، فإنها تعتبـر دون شك سفينـة أو مركبـة داخليـة شأنها شأن السفن المصممة للإستعمال في الخور حتى ولو كانت قادرة على عبور المحيطات ، ما دام أن نشاطها يقتصر على الموانىء الداخلية ، ولهذا لا تتمتع بالاعفاء .

أما الاجراءات والشروط التي وردت بإعلان الجمارك المشار اليه ، والتي يجب على المستفيد إتباعها للحصول على الاعفاء فتتمثل في الآتي :

(١) يجب عدم إدخـال الأصنـاف المستـوردة للمنـطقـة الحرة أو منطقة التخـزين المعفاة من الضرائب . فتعفى من هذه الرسوم (الضرائب) الجمركية الأصناف المشتراة من الخارج بمعرفة أصحاب السفن المعنية أو لحسابهم ؛ والتي تم استيرادها لتركيبها أو لتسليمها الفوري للسفن التي تم الاستيراد برسمها . فإذا لم يتم تركيب هذه الأصناف بالسفن أو لم يتم تسليمها الفوري لها ، أو إذا أدخلت للمنطقة الحرة أو منطقة التخزين المعفاة من الرسوم فلا يسري الاعفاء .

(٢) يتم تمـريـر هذه الأصنـاف كبضـاعـة ترانـزيت معفاة من الرسوم (الضرائب) الجمركية ، بشرط أن تستعمل المستندات الخاصة بذلك ، وبشرط تقديم ضمان خاص أو سداد تأمين من قبل الوكيل أو المالك ، كما يصلح تقديم ضمان عام ، على أن توافق عليه دائرة الموانىء والجمارك .

(٣) يجب أن تسلم البضاعة المستوردة على ظهر السفينة خلال ١٨٠ يوما من وصول هذه الأصناف . وكانت هذه المدة ثلاثون يوما قبل صدور الاعلان الجمركي رقم ١٠٣/ ٨٤ ، والاعلان ١٤٠/ ١٩٨٥م .(١)

وكما سبق أن رأينا فإن هذه البضاعة يتم تمريرها كبضاعة ترانزيت ، ولإعادة مبلغ التأمين أو للتخلي عن الضمان المصرفي في حالة ثبوت عبور هذه البضاعة ، أي تسليمها على ظهر السفينة ، فإن الجمارك لا تقبل إلا مطالبة واحدة عن كل بيان ، لكن يمكن أن تتضمن المطالبة الواحدة أي عدد من أجزاء الشحنات ، بشرط أن تكون الأدلة المؤيدة لذلك واضحة تماما ، كما يتعين تقديم المطالبة خلال ٢١٠ يوما من تاريخ بيان العبور ، أي خلال ٣٠ يوما بعد انتهاء فترة الستة شهور المحددة لإعادة شحن البضاعة (٢) .

ووفقا للإعلان الجمركي رقم ١٠٣/ ١٩٨٤م فإنه يتم تحديد زمن تسليم البضاعة في الفترة ما بين تاريخ تخليص بيان العبور (وليس تاريخ إنزال البضاعة) ، وبين تاريخ استلام البضاعة على متن السفينة .(٣)

(٤) يجب سداد الرسوم (الضرائب) الجمركية عن الأصناف التي يستوردها مالك السفينة أو وكيله بهدف تخزينها سواء كانت برسم الأمانة (أي دفع عنها تأمين أو تم تقديم ضمان) ، أو كانت مدفوعة القيمة . ولا تسدد الضريبة الجمركية إذا تم إدخال هذه الأصناف المنطقة الحرة أو منطقة التخزين المعفاة من الرسوم الجمركية ، أو كانت مغطاة بترتيبات تخزين خاصة مضمونة ، كما لو كانت المخازن تابعة لأحد البنوك أو خاضعة لإشراف دائرة الموانىء والجمارك .

(٥) إذا كانت الأصناف المستوردة مودعة بالمخازن دون سداد الضريبة الجمركية ولكن مقابل ضمان أو تأمين معين ، فإنه يمكن الإفراج عن الضمان أو التأمين فقط في حالة تقديم شهادة لدائرة الجمارك صادرة من قبطان السفينة المعنية تفيد باستلام هذه الأصناف على ظهر السفينة .

وفي حالة مخالفة هذه الشروط والاجراءات فإن الدائرة يمكنها سحب تسهيلات الضمان بصورة مؤقتة أو دائمة ، كما يمكنها وقف حق الاعفاء ، أي عدم منح الاعفاء للسفينة أو الخط الملاحي المخالف .

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، المرجع السابق ، ص ١٥٠ ، ١٥٢ .

(٢) طبقت هذه التعليمات بالنسبة للبضائع التي تم تخليصها إعتبارا من ١/١/١٩٨٥م ، (أنظر المرجع السابق ، ص ١٥٠ ، بند ٣).

(٣) أنظر المرجع السابق ، ص ١٥٣ .

ب ـ مواد تشحيم السفن التي يزود بها وكلاء الشحن المحليين برسم الأمانة ودون مقابل (١) .

ينص هذا الإعفاء على الحالة التي تقوم فيها الشركة الأم بإرسال مواد تشحيم للوكلاء المحليين لتوصيلها الى السفن القادمة التابعة لها ، فوكيل الشحن لا يحصل على مقابل ، فهو مجرد أمين في توصيل هذه البضاعة للسفينة المعنية ، كما أن هذه المواد لا يتم بيعها له ليقوم بدوره ببيعها للسفن مقابل الحصول على كسب معين ، فإذا حصل على مقابل في شكل عمولة أو ربح ناتج عن البيع فلا محل لتطبيق الاعفاء ، ووجب عليه سداد الضريبة الجمركية المستحقة على هذه الأصناف .

ويلاحظ أن كلمة « السفينة » هنا وردت عامة بحيث تشمل السفن عابرة المحيطات ، وكذلك السفن الداخلية التي تتنقل فقط داخل موانىء الدولة ، ولذلك فإن الإعفاء يمكن أن يسري بالنسبة لكلا النوعين ولا يقتصر على النوع الأول كما هو الحال بالنسبة للاعفاء السابق .

وبناء على إعلان الجمارك رقم ٣١ في ١٣/٦/١٩٧٦م اذا قام أحد التجار باستيراد مواد تشحيم بحرية وسدد الضرائب الجمركية المربوطة عليها ، فإنه لا يستطيع إسترداد هذه الضرائب أو جزء منها بحجة أنه قام ببيع أو نقل هذه المواد الى السفن عابرة المحيطات (٢) .

فكما رأينا في الاعفاء السابق فإن جميع المواد التموينية والمعدات والمواد الخام وقطع الغيار المستوردة لإستخدام السفن عابرة المحيطات تعفى من الضرائب الجمركية ، لكن إذا تم استيراد هذه الأصناف ، ومنها مواد التشحيم البحرية ، وسددت عنها الضرائب الجمركية ، فإنه لا يجوز إسترداد هذه الضريبة بحجة أن هذه الأصناف تم بيعها أو نقلها الى السفن عابرة المحيطات .

---

(١) راجع إعلان الجمارك رقم ٢١ في ٢٠/٦/١٩٧٤م لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١٢٠ .
(٢) المرجع السابق ، ص ١٢١ .

ج - معدات تشغيل الطائرات وقطع الغيار :

يعفى من الضرائب الجمركية عملية استيراد معدات تشغيل الطائرات ، وتشتمل على معدات المناولة وأجهزة الاتصال ، أما معدات المكتب ووسائل النقل التي يمكن استخدامها في تشغيل الطائرات فلا يسري عليها الاعفاء وفقا لنص البند الثامن من الجزء الثاني من الجدول (ج) من القانون . (١)

كما يتمتع بالاعفاء عملية إستيراد قطع الغيار التي تتم بواسطة شركات الطيران العالمية أو من ينوب عنها ، كوكيل أو شركة مثلا ، بشرط أن تستخدم هذه القطع في طائراتها فقط ، فإذا استخدمت في طائرات أخرى ولو بدون مقابل فلا يسري الاعفاء (٢) .

ويتمتع بهذا الاعفاء الخطوط الجوية التي تعمل في أو عن طريق دبي ، فإذا كانت الطائرة ليست لها صلة بدبي فلا ينطبق الاعفاء بطبيعة الحال . وورد النص على هذا الاعفـاء في البند ٣ من الجدول (د) بمرسوم جمارك الشارقة حيث قرر الامدادات والمعدات والمواد وقطع الغيار المستوردة للسفن المحيـطيـة والطائـرات ، ولم يشتـرط شروط أخرى كالتي اشترطها قانون جمـارك دبي ، فلم يشتـرط مرســوم جمارك الشارقة مثلا ضرورة أن تعمل الطائرة على خطوط الشارقة ، لكن هذا الشرط يجب تطبيقه رغم عدم النص ؛ لأنه لا يتصور أن تمنح الطائرة اعفاءات جمركية من الشارقة رغم عدم صلتها بها .

---

(١) ورد باعـلان الجمارك رقم ١٤ في ٥/٥/١٩٧٣م أن معدات الطيران المعفاة من الضريبة الجمركية تشتمل على معدات الطائرات ، والمواصلات البرقية ، فهي لا تشتمل على معدات المكتب أو المواصلات ، راجع قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١١٥ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٣١ .

د ـ الطائرات غير المجمعة الأجزاء :

بنـاء على الاعـلان الجمركي رقم ٨٢ في ١٩٨٢/٣/٨م فقد أعفى من الضريبة الجمركية الطائرات غير المجمعة الأجزاء والمستوردة للتجميع في دبي بهـدف إعادة تصديرها في وقت لاحق ، وتلتزم الجهة المستوردة بأن تدفع تأمينا أو كفالة بنكية ، ولا تستطيع إسترداد هذا التأمين أو الكفالة إلا إذا قدمت الدليل الكافي على تصدير الطائرات بعد التجميع (١) .

وواضـح أن الغـرض من هذا الإعفاء تشجيع التصنيع بصفة عامة ، وصناعة الطائرات بصفة خاصة لما لذلك من أهمية كبيرة في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدولة .

هـ ـ وقود الطائرات وسوائل تشحيم الطائرات :

وهذه الأصناف تكون لازمة للطائرة في رحلاتها الداخلية والخارجية ، فإذا كان الاستـيراد بهدف البيع ، أو للاستخدام في وسائل نقل أخرى بخلاف الطائرات كالسيارات مثلا ، فلا محل لسريان الاعفاء . وورد النص على هذا الاعفاء بالبند رقم ٩ من الجزء الثاني من الجدول (ج) من القانون . والهدف من الاعفاء تيسير عمل وأنشطة الخطوط الجوية ، وحتى لا تكون الضريبة الجمـركية على استهلاك الوقود ومواد التشحيم عائقا لحركة النقل الجوي داخل الدولة أو خارجها .

وهـذا الاعفـاء يسري أيضا وفقا للنص العام الذي ورد في البند ٣ من الجدول (د) بمرسوم جمارك الشارقة السابق الاشارة اليه .

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١١٥ .

٧ ـ البضائع المرافقة للمسافرين :

بناء على اعلان الجمارك رقم ٧.. في ١٩٧٢/٣/٢٢م فإن الركاب الذين يصلون الى دبي عن طريق الجو أو البحر يسمح لهم بأن يدخلوا معهم الأشياء الآتية معفاة من الضرائب الجمركية :ـ

* التبغ لغاية ١٠٠٠ سيجارة أو ٢٠٠ سيجار أو كجم تبغ .
* الروائح العطرية : ١ لتر من ماء التواليت (الكولونيا) ولغاية ١٥٠ جم رائحة عطرية .
* العملات النقدية : غير محدودة .
* المشروبات الكحولية : بالنسبة للمشروبات الكحولية التي تقل عن ٢ درجة يسمح للراكب بكمية لا تزيد عن واحد ونصف لتر (١) .

أما اذا زادت عن ٢ درجة ، فلا يسمح للركاب بإدخال أية كمية منها دون الحصول على إذن من الشرطة بالاستيراد (٢) . ولم توضح إعلانات الجمارك الصادرة في هاتين الحالتين النتيجة التي تترتب في حالة ما اذا كان لدى الراكب كمية تزيد عن واحد ونصف لتر من المشروبات الروحية التي تقل عن ٢ درجة ، أو أية كمية من المشروبات الروحية التي تزيد عن ٢ درجة مع عدم الحصول على تصريح بالاستيراد من الشرطة ، فهل يصرح للراكب بالدخول مع إلزامه بسداد الضرائب الجمركية المقررة ، أم سيتم مصادرة الكميات التي حملها معه بالمخالفة للتعليمات .

ونحن نرى إلزام الراكب في الحالة الأولى بسداد ضريبة جمركية عن الكميات الزائدة ، أما في الحالة الثانية فيترك الأمر لتقدير السلطات في الدائرة الجمركية لاتخاذ اللازم وفقا لظروف كل حالة على حدة ، قد ترى السلطات مصادرة البضائع المخالفة إذا كانت المشروبات الروحية المستوردة بها ضرر جسيم على الصحة العامة ، وقد ترى تحصيل ضريبة جمركية عليها اذا لم يثبت هذا الضرر .

---

(١) راجع إعلان الجمارك رقم ٧.. في ١٩٧٢/٣/٢٢م ، قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١١٢ .
(٢) راجع إعلان الجمارك رقم ٢٨ في ١٩٧٦/٢/٤م ، المرجع السابق ، ص ١١٣ .

ويشترط للتمتع بهذا الاعفاء ألا يكون الراكب مسلما ، أما إذا كان الراكب مسلما وأحضر معه مشروبات كحولية ، فهل يتم تحصيل ضريبة جمركية منه أم يتم مصادرة ما معه ، ونحن نرى مصادرة ما أحضره اذا كانت الخمور محرم تناولها بالدولة ، أما اذا لم تكن محرمة وفقا للقوانين المطبقة فتحصل منه الضريبة الجمركية لأن شرط الإعفاء منها الا يكون المستفيد مسلما (١) .

ولتحديد المشروبات الروحية المسكرة صدر اعلان الجمارك رقم ١٥ في ١٩٧٣/٦/٢٥م ، وجاء به أنها تشمل جميع المشروبات الكحولية والنبيذ والبيرة وخمر التفاح وخمر الكمثرى والمشروبات الروحية وغيرها ، ولكنها لا تشتمل بيرا الزنجبيل وأنواع البيرة التي لا تزيد قوتها عن درجتين (٢) .

ويلاحظ أن التحديد الذي ورد بهذا الاعلان جاء على سبيل المثال لا الحصر ، حيث جاء به أن « المشروبات الروحية المسكرة » تشمل المشروبات الروحية وغيرها ، وذلك بعد أن عدّد مجموعة من المشروبات الكحولية المعروفة .

ولذلك إذا أحضر أحد الركاب مشروبا غير معروف ، وبه نسبة معينة من الكحول ، وثبت السلطات الجمارك أنه من المشروبات المسكرة فإنه يخضع لقيود الاستيراد وشروط الاعفاء السابق عرضها .

وفي حالة الشك فيما اذا كان المشروب مسكرا من عدمه ، فيجب عرض الأمر على مدير دائرة الموانىء والجمارك لاتخاذ الاجراء المناسب ، كإرسال عينة من المشروب للتحليل وإتخاذ القرار اللازم على ضوء ما تسفر عنه نتيجة التحليل (٣) .

---

(١) اعلان الجمارك رقم٧ في ١٩٧٢/٣/٢٢م ، المرجع السابق ، ص ١١٢ .
(٢) المرجع السابق ، ص ١١٤ .

(٣) راجع إعلان الجمارك رقم ١٥ في ١٩٧٣/٦/٢٥م ، المرجع السابق ، ص ١١٤ .

كما يُعفى من الضرائب الجمركية الأمتعة الشخصية للراكب ، وقد عرّف إعلان الجمارك رقم ٨٤ في ٢٨/١٠/١٩٨٢م الأمتعة الشخصية المعفية بموجب قانون الجمارك بأنها تشمل ملابس الراكب الشخصية أو الأشياء القابلة للحمل باليد والتي تستورد ضمن متاع المسافر أو بحوزته والتي يتوقع بصورة معقولة أن تكون معه من أجل إستعماله العادي الخاص . والأمثلة على الأمتعة الشخصية التي يسري عليها الاعفاء كثيرة منها ساعة اليد والنظارة والملابس وغيرها . أما اذا أحضر الراكب معه خمسون ساعة يد مثلا وقرر أنها لاستعماله الشخصي ، فإن هذا الأمر لا يمكن توقعه بصورة معقولة ، ويتعين إخضاعه للضريبة الجمركية في هذه الحالة .

ووفقا للاعلان المشار اليه فإن الممتلكات الشخصية التي لا يستعملها إستعمالا عاديا ، وكذلك الأشياء التي تستخدم في المنزل كأجهزة التبريد والمكيفات لا تعتبر من الممتلكات الشخصية المعفاة .

على أنه يجوز أن تعفى من الضريبة الجمركية بعض الأشياء المنزلية المستعملة كأجهزة التسجيل والفيديو والتليفزيون وغيرها . ويترك تحديد كل هذه الأمور لتقدير دائرة الجمارك وفقا للظروف المحيطة والأعراف والتقاليد المعمول بها في الدولة بصفة عامة ، وإمارة دبي بصفة خاصة .

أما بالنسبة لمرسوم جمارك الشارقة فقد ورد النص على اعفاء جميع الأمتعة الشخصية المرافقة أو غير المرافقة لمالكها من الرسوم الجمركية (بند ٩ من الجدول د) .

فهو اعفاء عام لم يحدد ماهية الأمتعة الشخصية ، أو قيمتها ، كما فعل قانون جمارك دبي والاعلانات الجمركية التي صدرت تنفيذا لهذا القانون ،

ولذلك يمكن الاستعانة بالتحديدات التي وردت في قانون جمارك دبي للتعرف على ماهية الأمتعة الشخصية التي ورد النص عليها بصفة مطلقة في مرسوم الشارقة . ولم يشترط المرسوم أن تكون الأمتعة الشخصية مرافقة للمسافر أو غير مرافقة له ، وبالتالي يسري الاعفاء مثلا اذا قام المسافر بشحن أمتعته على طائرة بخلاف التي حضر بها الى الشارقة ، أو أن يكون قد أرسلها بطريق البحر وحضر هو بطريق الجو أو البر مثلا .

٨ ـ بضائع منطقة التخزين المعفاة من الضريبة الجمركية ، وبضائع الترانزيت والدروباك والمناطق الحرة

سبق أن ذكرنا أن الضريبة الجمركية تفرض على كل سلعة أجنبية تدخل إقليم دولة الامارات العربية المتحدة الا اذا تقرر اعفاء بعض السلع من الضريبة لسبب من الأسباب . بالاضافة الى ذلك أورد المشرع مجموعة من الاستثناءات من الضريبة الجمركية لتحقيق أهداف اقتصادية متنوعة ، فسمح للسلع الأجنبية عبور أراضي الامارة في طريقها الى الجهة المرسلة برسمها (الترانزيت) ، أو الافراج عنها مؤقتا على أن يعاد تصديرها خلال مدة معينة الادخال المؤقت ونظام رد الضريبة المعروف (بالدروباك) ، ونظام التخزين المعفى من الضريبة ، ونظام المنطقة الحرة .

وفي كل هذه الأحوال فان الضريبة لا تستحق لأن البضائع لم يتم إفراغها بالدولة لاستهلاكها محليا . وسوف نعرض لهذه الحالات تفصيلا تحت عنوان الاستثناءات من الضريبة الجمركية ، أو النظم الجمركية الخاصة .

أما مرسوم جمارك الشارقة فقد أخضع عملية اعادة الشحن وكذلك العبور (الترانزيت) للضريبة ، وهذا هو ما نص عليه البند رقم ٢ من الجدول (ب) من المرسوم صراحة كالآتي :

(١) تكون الرسوم المفروضة على البضائع المارة بالناقلات المحيطية أو وكلائها بموجب بوليصة شحن في ميناء خالد أو خور فكان أو تلك المارة بحرا أو أرضا الى أية جهة خارج الامارات العربية بواقع أربعة دراهم للطن المشحون .

(٢) البضائع المشحونة الى الامارات العربية والمعاد تصديرها :

أ - الأسمنت ١٪ من القيمة تسليم (سيف) .

ب - البضائع الأخرى ٢٪ من القيمة تسليم الشارقة (سيف) .

ويمكن أن تطلب جمارك الشارقة إيداع مبلغ ١٪ بالاضافة الى ما هو وارد أعلاه الى حين أبراز إثبات مقبول بإعادة التصدير . وهذا المبلغ الأخير يعتبر بمثابة تأمين نقدي لضمان اعادة التصدير ، وبطبيعة الأمر فإن صاحب الشأن يحق له إسترداد هذا المبلغ إذا قام فعلا بإعادة التصدير وقدم للجمارك ما يدل على ذلك .

٩ - البضائع المرسلة الى إمارات أخرى :

بالنسبة للبضائع الواردة من الخارج الى مستوردين في إمارات أخرى وتمر عبر موانىء إمارة دبي فإنها تُعفى من الضريبة بموجب الشروط التالية المحددة بإعلان الجمارك رقم ٨٦/١٥٥ في ١٩٨٦/١/١م : (١)

أ - أن يُقدّم لدائرة جمارك دبي عقد شحن البضاعة من مخازن المصدر الى مخازن المستورد في الامارات الأخرى .

ب - أن يتم عرض هذه البضاعة على سلطات الجمارك في الامارات الأخرى المرسلة اليها وأن تسدد عنها الضريبة الجمركية المستحقة بناء على القوانين والتعليمات المطبقة بها .

ج - أن يقدم المستورد تأمين نقدي أو ضمان مصرفي لجمارك دبي حتى يسمح بنقل البضاعة الى الامارة المرسلة اليها وذلك بموجب بيانات عبور .

وحتى يستطيع المستورد إسترداد مبلغ التأمين أو تخليص الضمان المصرفي عليه أن يقدم لدائرة الجمارك في دبي شهادة خروج/دخول الجمارك مصادق عليها بواسطة سلطة الجمارك في الامارة المرسل اليها البضاعة . فإذا لم يقدم هذه الشهادة ، ولم يسدد الضريبة للامارة الأخرى ، قامت جمارك دبي بخصم مقدار الضريبة المستحقة من مبلغ التأمين ، أو مطالبة المصرف الضامن بسدادها بحسب الأحوال .

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ،المرجع السابق ، ص ١٢٢ .

هذا وقد صدر إعلان الجمارك رقم ١٦٢/ ٨٥ في ٣/٨/١٩٨٦م وأوضح أن عبارة «المستورد في إمارة أخرى» تعني أي شخص متضامن أو غير متضامن في المسئولية مع أشخاص اخرين ، ويحمل رخصة تجارية لاستيراد بضائع معينة صادرة من بلدية الامارة الأخرى ذات العلاقة (١) .

وبناء على ذلك فاذا قام بالاستيراد شخص في إمارة أخرى لا تتوافر فيه هذه الشروط والمواصفات ، فإن دائرة الجمارك في دبي ستقوم بتحصيل الضريبة الجمركية على البضائع التي استوردها ، حتى ولو كان هذا المستورد سيخضع للضريبة الجمركية في الامارة المرسل اليها البضاعة .

ونظرا لأن البند ١٧ من الجدول (د) في مرسوم جمارك الشارقة أعفى أية بضائع تدخل الشارقة وتكون قادمة من أي إمارة أخرى من إمارات الدولة ، ولم يشترط أن تكون هذه البضائع قد خضعت للضريبة الجمركية في الامارة التي وردت منها ، كما لو كانت هذه البضائع أجنبية وردت عبر موانىء دبي مثلا ولم تخضع للضريبة الجمركية في دبي ، فإن هذه البضائع تعفى من جمارك الشارقة وفقا للبند ١٧ المشار اليه وذلك لأنها دخلت الشارقة من إمارة دبي ، وليس من الخارج ، وفي هذه الحالة فان هذه البضائع تخضع لجمارك دبي وذلك لانتفاء الشرط الثاني السابق توضيحه ، والذي يجب توافره لاعفاء البضائع المرسلة الى امارات أخرى من الضريبة الجمركية بدبي .

١٠ ـ السيارات المستعملة والمجددة :

بناء على الاعلان رقم ٧٩ في ٢٠/٩/١٩٨١م فإن القيود الجمركية المفروضة على المركبات والأجهزة المتحركة لا تطبق إذا كانت هذه الأصناف مستعملة أو مجددة ، وكان المستورد أي شخص بخلاف الوكلاء المسجلين [٢] . فإذا كان المستورد أحد الوكلاء المسجلين فتطبق هذه القيود حتى ولو كانت الأصناف المستوردة مستعملة أو مجددة ، كما تطبق هذه القيود إذا كانت هذه الأصناف جديدة سواء أكان المستورد شخصا عاديا أم كان وكيلا مسجلا .

---

(١) المرجع السابق ، ص ١٢٣ .

(٢) المرجع السابق ، ص ١٤١ .

ويثور التساؤل حول المقصود بعدم تطبيق القيود الجمركية المفروضة ، والتي وردت بالإعلان ، فهل يعني ذلك الإعفاء من إجراءات الاستيراد ومن الضريبــة أم أنه يقتصر على الأمر الأول فقط ، ونحن نرى أنه يشتمل على الأمـرين معــا لأن الضريبــة الجمـركيــة تعتبــر من القيود المفروضة على الاستيراد ، وعدم تطبيق هذه القيود يعني عدم تطبيق الضريبة ، أي الاعفاء منها .

١١ ـ السيارة الجديدة الخصوصية :

أما بالنسبة للسيارة الجديدة الخصوصية ، فقد حدد إعلان الجمارك رقم ٣٢ في ١٩٧٦/٨/٣١ شروط الاعفاء من الضريبة الجمركية المفروضة عليها كالآتي [١] :

أ ـ أن تكون السيارة الجديدة المستوردة خصوصية ، أي للاستعمال الشخصي .

ب ـ أنه يتم استيراد سيارة واحدة ، لأن الاعلان الجمركي استخدم لفظ « ... كل شخص يرغب في استـيراد سيارة جديدة خصوصية لاستخدامه الشخصي ... » فلم يستخدم صيغة الجمع .

ج ـ أن يتقدم الشخص بطلب الى مكتب صاحب السمو الحاكم للحصول على تصريح بالاعفاء من الضريبة الجمركية ، فلا يجوز لدائرة الجمارك منح هذا الاعفاء من تلقاء نفسها وبدون هذا التصريح .

أما بالنسبة للسيارة التي تم تسجيلها باسم صاحبها في بلد آخر ، أي في الخارج وقام باستعمالها ، فإن هذه القيود لا تنطبق ، بمعنى أن السيارة في هذه الحــالة تتمتع بإعفاء من الضريبة الجمركية في حالة إدخالها الى دبي بشرط ألا يثبت أن التسجيل بالخارج قد تم بهدف تجنب دفع الضريبة في دبي ، كما لو كان صاحب السيارة لا يقيم في دولة أجنبية كألمانيا مثلا ، وإنما توجه اليه فقط من أجل شراء سيارة ، وقام بتسجيلها في هذا البلد حتى يتمتع بالاعفاء الجمركي الذي تتمتع به السيارات المسجلة بأسماء أصحابها الذين يقيمون في الخارج ويستخدمونها كسيارات خاصة .

وهــذا الاعفــاء الذي تتمتع به السيارات الخاصة المسجلة والمستعملة

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١٤٢ .

بالخارج ، وكذلك السيارات الجديدة في حالة توافر الشرطين السابقين إنما يتمتع به أي شخص ، سواء أكان مواطنا أم وافدا أم أجنبيا ، فالاعلان جاء عاما بحيث يمكن تطبيقه بالنسبة للكافة .

بالمثل فإن السيارات المستوردة مؤقتا ، أي التي تدخل الدولة بصفة مؤقتة ، وبشرط توافر مستندات سفر دولية معروفة تؤيد ذلك ، تعفى هي الأخرى من سداد الضريبة الجمركية ، لأن دخولها ليس بصفة نهائية ، وإنما على سبيل التوقيت [1] .

واعتبارا من شهر يونيو ١٩٦٩ أوجب الاعلان الجمركي رقم ٩٦ في ١٧/٥/١٩٦٩ على مستوردي المركبات التي تحتاج الى تسجيل والتي تم استعمالها في دبي أن يكملوا « شهادة تخليص السيارة » في الوقت الذي يقدمون فيه البيان الجمركي « بيان البضائع الواردة » الى الجمارك للتخليص [2].

واذا دخلت المركبة على سبيل الترانزيت ، فلن يتم رد أية رسوم ترانزيت الا اذا تم إعادة شهادة تخليص السيارة المشار اليها وذلك مع الطلب المقدم لرد الرسوم (٣) . وهذا يعني أنه لن يتم رد أية رسوم أو ضرائب إلا بعد التأكد من خروج السيارة أو المركبة الترانزيت الى خارج الدولة .

---

(١) المرجع السابق ، ص ١٤٢ .

(٢) المرجع السابق ، ص ١٣٨ .

(٣) صدر إعلان الجمارك رقم ١٢٢ لسنة ١٩٨٤ واوجب على جميع مستوردي المركبات الآلية وغيرها من الآلات المتحركة على الأرض والتي تحتاج الى تسجيل لدى دائرة المرور أن يقوموا بتزويد الدائرة بالمعلومات التالية مؤيدة بوثائق الاستيراد عند تخليصها من الجمارك حتى تتمكن الدائرة بناء على ذلك من إصدار « شهادة ترخيص مركبة آلية » :

نوع الهيكل ، اللون ، رقم الشاصي ، جهة الصنع ، الطراز ، رقم المحرك .

ولا يمكن قبول معلومات وخاصة فيما يتعلق باللون على شكل أرقام رمزية ، وفي حالة عدم توفر معلومة من هذه المعلومات فإن دائرة الجمارك سوف تقوم بكتابة جملة « غير متوفرة » في المكان المحدد لها على الشهادة . وتعتبر الشهادة الصادرة من الجمارك لاغية ، إذا وجد أي كشط أو شطب ؛ (المرجع السابق ، ص ١٣٩) . وتقوم دائرة الجمارك بطباعة نوعين من شهادات تراخيص المركبة الآلية ، أحدهما باللون الأخضر وهو لتخليص السيارات المطابقة لمواصفات مجلس التعاون الخليجي ، والثاني باللون الاحمر لتخليص السيارات المعفاة من هذه المواصفات ؛ (إعلان الجمارك رقم ١٨ ، في ١٨/٤/١٩٨٧م ، المرجع السابق ، ص ١٤٠) .

١٢ ـ البضائع المعادة إلى مرسليها :

إذا تم شحن بضاعة ما من إحدى الدول الى دبي ، ولكن لسبب ما مثل عدم قبول المستورد لها لمخالفتها للمواصفات ، قام هذا المستورد بإعادتها الى مرسليها في هذه الدولة ، فإنها ستعفى من سداد الضريبة الجمركية بناء على إعلان الجمارك رقم ٤ في ١٢/٧/١٩٦٥ بشرط إتباع الشروط التالية [١] :

أ ـ أن يؤكد الناقل أو وكيله في دبي خطيا أنه قبل البضاعة التي ستعاد الى مرسليها وذلك لشحنها الى بلدها الأصلي .

ب ـ أن يتم دفع أجور المناولة وتكاليف التخزين المستحقة على هذه البضاعة .

ج ـ أن تقوم الجمارك بالحصول على أمر تسليم أو رخصة مماثلة من الناقل أو من وكيله اللذين تم إستلام البضائع أولا في الجمارك منهما بالتنازل عن هذه البضائع .

أما بالنسبة للبضائع التي توجه الى مكان آخر بخلاف بلدها الأصلي فإنها ستكون خاضعة لأنظمة وأسعار الترانزيت العامة [٢] .

وورد النص صراحة على هذا الاعفاء في مرسوم جمارك الشارقة بالبند ١٦ بالجدول (د) ؛ كما ورد على اعفاء مماثل بالبند ٧ من الجدول (د) بهذا المرسوم ، حيث أعفى الحمولة أو الشحنة المفرغة خطأ أو تلك التي استمر نقلها سهوا وأعيد تحميلها الى الميناء المبين في بيان أو كشف الشحن من ضريبة الوارد .

وفي حقيقة الأمر فإن الحالة المنصوص عليها في البند ٧ المشار اليه يمثل حالة من حالات البضاعة المعادة لمرسليها السابق الاشارة اليها .

١٣ ـ إعفاء الأدوية :

بناء على اعلان الجمارك رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٤ الثادر في ١٥/٥/١٩٨٤ فان الأدوية التي يتم استيرادها تعفى من الضريبة الجمركية اعتبارا من ١٦/٥/١٩٨٤ [٣] .

---

(١) المرجع السابق ، ص ١١٩ .

(٢) أنظر نظام الترانزيت ، ص ٢٤١ من هذا المؤلف .

(٣) المرجع السابق ، ص ١٣٤ .

ويتعين توافر الشروط التالية للتمتع بهذا الاعفاء :

أ ـ أن يقدم المستورد طلب الاعفاء الى دائرة جمارك دبي على النموذج المعد لذلك من قبل الجمارك .

ب ـ أن تتم المصادقة على هذا الطلب من قبل دائرة الصحة والخدمات الطبية بدبي ، أو من قبل وزارة الصحة الاتحادية ، فالحصول على مصادقة دائرة الصحة والخدمات الطبية بأية إمارة أخرى بخلاف دبي لا تكفي للتمتع بالاعفاء ، فالمصادقة التي تعيد بها في هذا الصدد تقتصر على دائرة الصحة بدبي أو وزارة الصحة الاتحادية أيا كان محل إقامة المستورد أو جهة مباشرته لنشاطه بدولة الامارات العربية المتحدة .

ج ـ وهناك شرط شكلي آخر وهو ضرورة كتابة البيانات على النموذج المشار اليه بالآلة الكاتبة ، وأن تكون صحيحة ، وإلا سيتم رفض الطلب .

ومن الواضح أن الحكمة من هذا الاعفاء هو تيسير حصول الأفراد على الأدوية والمستلزمات الطبية بأسعار معقولة ، لأن ارتفاع أسعار الدواء تجعل الطبقات محدود الدخل غير قادرة على شرائه ، مما يعود بالأثر السيء على صحة أفراد هذه الطبقات .

ويثور التساؤل حول ما اذا كان هذا الاعفاء يمتد ليشمل الأدوية المستوردة وكذلك الآلات والمستلزمات الطبية التي يحتاجها الأطباء في علاج المرضى كأجهزة الأشعة وقياس الضغط وأجهزة التحاليل الطبية .

وعلى الرغم من أن إعلان الجمارك المشار اليه ذكر لفظ الأدوية فقط ، ولم يرد النص على الآلات والمستلزمات الطبية ، إلا أننا نرى أن الاعفاء من الجمارك يشمل هذه الأخيرة أيضا ، لأن هذه الآلات والمستلزمات الطبية تستخدم في علاج المرضى مثلها مثل الأدوية تماما ، وان رخص أسعارها سوف يؤدي الى تخفيض تكاليف العلاج بالنسبة للأفراد وهو الهدف الذي تقرر الاعفاء من أجله وتسعى الدولة دائما الى تحقيقه ، أما رفع ثمن هذه الأجهزة فإنه سوف يؤدي بطبيعة الحال الى ارتفاع أثمان الخدمات الطبية التي يحصل عليها الأفراد خاصة بالعيادات والمستشفيات الخاصة .

١٤ ـ قائمة المواد المعفاة من الرسوم (الضرائب) الجمركية :

أورد الجزء الثالث من الجدول (ج) الملحق بقانون جمارك دبي [1] قائمة بالمواد المعفاة من الرسوم المتحركة .

ولقـد تم تنظيم هذه القائمة المعفاة من الضرائب الجمركية في تصنيف التجـارة الدوليـة المصطلح عليه (SITC) ، كما أنها استخلصت من قائمة السلع الرئيسية المستخدمة في تجميع واعداد احصائية دبي السنوية للتجارة الخارجية .

ولقـد ورد في هذه القائمة ذكر أرقام تصنيف التجارة الدولية المصطلح عليها والأرقام المقابلة في تعريفة بروكسل (BTN) ، كما تم فهرست هذه القائمة التي وردت في الجـزء الثالث من الجدول (ج) ، وفقا لفهرس اضافي قصير يصنف المواد المعفاة حسب مجموعات شائعة الاستعمال وذلك للتسهيل على غير المعتادين على نظام (SITC) .

وقـد تضمنت هذه القـائمـة ٩٤ بنـدا من البضائع والسلع المعفاة من الضرائب الجمركية ، وهذه البضائع عبارة عن الحيوانات الحية المستعملة بصفـة أسـاسيـة للاستهلاك البشري ، وكذلك النحل وحيوانات الحدائق الحية ، والأغذية والمشروبات ، والأسمدة ، والنباتات الحية وبذور الزراعة ، والأدوية ، واللؤلؤ الطبيعي والماس والأحجار الكريمة الأخرى ، ومواد البناء ومعـداتها ، وآلات ومعدات الزراعة والبستنة ، ومواد وأجهزة ومعدات بناء الطرق ، وأجهزة ومعدات الطباعة ، والمعدات الآلية للرفع والتحميل والمناولة ، والأفـلام السينمـائية قياس ٣٥ مم ، والمطبوعات ، والأغراض الشخصية كالمـلابس والكاميرا وأدوات الزينة والتجميل وغيرها ، والأوعية والصهاريج والحاويات التي يمكن إستعمالها لعدة مرات ، والذهب والمعادن الثمينة غير المشغـولة ، ومحـركـات توليد الكهرباء ، وشباك صيد السمك ، والمنشآت جاهزة التركيب والقابلة للتفكيك .

وتم إرفاق قائمة بتفصيلات هذه المواد المعفاة من الضرائب الجمركية في نهاية الكتاب ، وهي التي وردت في قانون جمارك دبي وفقا للتعديلات التي أدخلت عليه حتى سنة ١٩٨٨م . وهذه القائمة لا نجد مثيلا لها في مرسوم جمـارك الشارقة ، فالاعفاءات التي قررهاهذا المرسوم ورد النص عليها في الجدول (د) السابق الاشارة اليه ، وقد عرضنا معظم البنود التي وردت في هذا الجدول ونحن بصدد عرض الاعفاءات التي تم النص عليها في قانون جمارك دبي واعلانات الجمارك التي صدرت تنفيذا له .

غير أن هنـاك بعض البنود التي وردت في الجدول (د) الملحق بمرسوم جمارك الشارقة ولم نبينها أثناء الشرح ، ليس لأن قانون جمارك دبي لم ينص عليها ، ولكن لأن هذه البنود وأكثر منها بكثير ورد النص عليها في قائمة المواد المعفاة من الرسوم الجمركية التي وردت بالجزء الثالث من الجدول (ج) في قانون جمارك دبي ، وقمنا بإرفاقها في ملحق بنهاية هذا المؤلف كما سبق القول .

وفيمـا يلي سرد لبنـود الاعفـاءات الأخرى التي وردت بمرسوم جمارك الشارقة والتي لم نعرضها فيما قبل وهي :

(١) أفلام الـ ٣٥ مم المخصصة للعرض العام (بند ٢ من الجدول د) .
(٢) الكتب المقـدسة والمواد المطبوعة والأفلام المستوردة مباشرة للمدارس والصحف والمجلات المعترف بها (بند ٤) .
(٣) الماس والحجارة الثمينة الأخرى إذا لم تكن مصنعة واللآلىء الطبيعية المنظومة بعقد وغير المنظومة .
(٤) الذهب والمعادن الثمينة الأخرى اذا لم تكن مصنعة (بند ٦) .
(٥) السمك والفواكه والخضار الطازجة والدواجن والمواشي الحية (بند ١٢) .
(٦) اللحم الطازج والمثلج والسمك المجفف (بند ١٣) .

(٧) جميع أشكال النباتات والبذور الحية المخصصة للزراعة وليس للاكل (بند ١٤) .

(٨) الفحم النباتي والتبغ والسمك المجفف (بند ١٥) .

(٩) أعلاف الحيوانات (بند ٨) .

(١٠) الأرز والقمح ودقيق القمح والسكر (م ١٩) .

وكما سبق أن رأينا فإنه اذا تضمن قانون جمارك دبي بعض الاعفاءات الجمركية التي لا تنص عليها قوانين الامارات الأخرى مثل مرسوم جمارك الشارقة ، أو العكس ، فإن المستورد سوف يفضل بطبيعة الحال إستيراد البضاعة عبر الموانىء التي يحصل فيها على الاعفاءات الجمركية ، حتى ولو كان مقيما أو كان يعمل في الامارة التي لا تمنح هذه الاعفاءات الجمركية ، ثم يقوم بنقل هذه البضائع المعفاة الى محل إقامته أو محل عمله ، وهو بذلك يكون قد تجنب الضريبة الجمركية التي تفرضها الامارة التي يقيم فيها أو يعمل بها ، وهذا يؤكد ضرورة توحيد التشريعات والتعليمات الجمركية التي تصدرها كل إمارة على حدة كلما كان ذلك ممكنا .

المبحث الثالث

الواقعة المنشئة للضريبة

إن الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية هي واقعة الإفراج عن البضائع المستوردة أو المصدرة ، أي واقعة دخولها داخل حدود الدولة وتخصيصها للاستعمال أو للاستهلاك في حالة الاستيراد ، أو خروجها من حدود الدولة بصفة نهائية للاستعمال أو الاستهلاك في العالم الخارجي في حالة التصدير .

وعلى ذلك فإن مجرد إدخال السلع الأجنبية للدائرة الجمركية دون الافراج عنها للاستعمال أو الاستخدام في داخل الدولة لا يحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، وبناء على ذلك أيضا فإن واقعة البيع أو الشراء داخل الدائرة الجمركية ليست واقعة منشئة للضريبة الجمركية سواء كان من صدر منه التصرف يتمتع بالاعفاء من هذه الضريبة أو لا يتمتع ، ذلك لأن البضائع تعتبر بالمعنى الجمركي خارج حدود الدولة طالما لم تسحب من مكان ايداعها للتصرف فيها داخل البلاد ، إذ قد يعاد تصديرها الى الخارج قبل إدخالها البلاد ، فلا تستحق عنها ضرائب جمركية ، وإنما تعتبر البضاعة أنها قد دخلت حدود الدولة وتستحق بالتالي عنها الضرائب الجمركية عند الافراج عنها لتخصيصها للاستعمال أو للاستهلاك الداخلي .(١)

وإذا تحققت الواقعة المنشئة للضريبة ، ولم يقم الممول بسداد الضريبة المستحقة ، فهل يظل التزامه بسداد الضريبة قائما الى ما لا نهاية ، وبمعنى آخر هل الالتزام بسداد الضريبة الجمركية كلها أو بعضها يسقط بمضي المدة أم لا يسقط .

للإجابة على هذا التساؤل لم يرد أي نص في قانون جمارك دبي أو مرسوم جمارك الشارقة بهذا الخصوص ، وبالاطلاع على قانون المعاملات المدنية لدولة الامارات العربية المتحدة نجد أن هذا القانون لم يتضمن أيضا النص على سقوط حق الحكومة أو الدولة في المطالبة بحقوقها المالية لدى الأفراد ،

(١) نقض مصري رقم ١١١ في ٣١/٥/١٩٦٢م ، المكتب الفني لمحكمة النقض المصرية ، السنة ١٣ ص ٧٤٩ ، مشار اليه في مؤلف المستشار أبو اليزيد المتيت ، المرجع السابق ، ص ٢٦٨ .

ولكن عالج القانون فقط الحالة العكسية التي يكون للأفراد حقوق مالية لدى الحكومة ، فنص على سقوط حق الفرد بمطالبة الحكومة بمستحقاته المالية لديها بمضي خمس سنوات من تاريخ استحقاقها أو دفعها حيث نصت المادة ٤٧٥ من هذا القانون على ألا تسمع الدعوى عند الإنكار وعدم قيام العذر الشرعي إذا انقضى خمس سنوات على ما يستحق رده من الضرائب والرسوم اذا دفعت بغير حق وذلك دون الاخلال بالأحكام الواردة في قوانين خاصة .

فإذا كان المستورد قد سدد مبلغا من الضريبة أزيد من الضريبة المستحقة ، فإن حقه في مطالبة دائرة الجمارك بإسترداد هذا المبلغ يسقط بمضي خمس سنوات من تاريخ الدفع ، أما قبل ذلك فإنه يستطيع مطالبة الدائرة برد هذا المبلغ وتلتزم الدائرة بالرد .

لكن اذا وجد عذر شرعي منع الممول من المطالبة بحقه خلال هذه المدة ، كعدم علمه بالمبالغ الزائدة التي قام بسدادها ، فإن مدة الخمس سنوات المذكورة لا تبدأ إلا من تاريخ العلم (١) .

هذا بالنسبة لسقوط حق الممول في المطالبة برد الضرائب أو الرسوم الزائدة بمضي خمس سنوات من تاريخ السداد ، أما بالنسبة لحق الحكومة أو دائرة الجمارك في مطالبة الممول بسداد ما عليه من الضريبة أو الرسم ، فكما سبق القول لم يرد النص سواء في قانون جمارك دبي أو في قانون المعاملات المدنية على سقوط هذا الحق بمضي المدة ، ومعنى ذلك أنه يجوز لدائرة الجمارك مطالبة الممول بسداد هذه الضرائب مهما مضت المدة على عدم مطالبته بهذا السداد ، أي حتى لو زادت عن عشر سنوات على سبيل المثال .

إلا أنه رغم عدم معالجة القوانين لهذا الوضع فاننا نرى تطبيق نص المادة ٤٨٥ من قانون المعاملات المدنية السابق الاشارة اليها في هذه الحالة ايضا ، وبالتالي يسقط حق الحكومة في مطالبة الممول بسداد ما عليه من ضرائب أو رسوم بمرور خمس سنوات من تاريخ إلتزامه بهذا السداد ، أي من تاريخ استحقاق الضريبة أو الرسم ، وعلة ذلك تكمن في أمرين :

* الأول : حث الحكومة على المطالبة بحقها وعدم السكوت عليه لمدة تزيد عن خمس سنوات من تاريخ نشوء هذا الحق .

---

(١) راجع د. عبد الخالق حسن أحمد : الوجيز في شرح قانون المعاملات المدنية لدولة الامارات العربية المتحدة ، الجزء الثاني ، الطبعة الأولى ، دبي ١٩٨٩م ، ص ٣٨٥ .

المبحث الثالث

الواقعة المنشئة للضريبة

إن الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية هي واقعة الإفراج عن البضائع المستوردة أو المصدرة ، أي واقعة دخولها داخل حدود الدولة وتخصيصها للاستعمال أو للاستهلاك في حالة الاستيراد ، أو خروجها من حدود الدولة بصفة نهائية للاستعمال أو الاستهلاك في العالم الخارجي في حالة التصدير .

وعلى ذلك فإن مجرد إدخال السلع الأجنبية للدائرة الجمركية دون الافراج عنها للاستعمال أو الاستخدام في داخل الدولة لا يحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، وبناء على ذلك أيضا فإن واقعة البيع أو الشراء داخل الدائرة الجمركية ليست واقعة منشئة للضريبة الجمركية سواء كان من صدر منه التصرف يتمتع بالاعفاء من هذه الضريبة أو لا يتمتع ، ذلك لأن البضائع تعتبر بالمعنى الجمركي خارج حدود الدولة طالما لم تسحب من مكان ايداعها للتصرف فيها داخل البلاد ، إذ قد يعاد تصديرها الى الخارج قبل إدخالها البلاد ، فلا تستحق عنها ضرائب جمركية ، وإنما تعتبر البضاعة أنها قد دخلت حدود الدولة وتستحق بالتالي عنها الضرائب الجمركية عند الافراج عنها لتخصيصها للاستعمال أو للاستهلاك الداخلي .(١)

وإذا تحققت الواقعة المنشئة للضريبة ، ولم يقم الممول بسداد الضريبة المستحقة ، فهل يظل التزامه بسداد الضريبة قائما الى ما لا نهاية ، وبمعنى آخر هل الالتزام بسداد الضريبة الجمركية كلها أو بعضها يسقط بمضي المدة أم لا يسقط .

للإجابة على هذا التساؤل لم يرد أي نص في قانون جمارك دبي أو مرسوم جمارك الشارقة بهذا الخصوص ، وبالاطلاع على قانون المعاملات المدنية لدولة الامارات العربية المتحدة نجد أن هذا القانون لم يتضمن أيضا النص على سقوط حق الحكومة أو الدولة في المطالبة بحقوقها المالية لدى الأفراد ،

---

(١) نقض مصري رقم ١١١ في ١٩٦٢/٥/٣١م ، المكتب الفني لمحكمة النقض المصرية ، السنة ١٣ ص ٧٤٩ ، مشار اليه في مؤلف المستشار أبو اليزيد المتيت ، المرجع السابق ، ص ٢٦٨ .

ولكن عالج القانون فقط الحالة العكسية التي يكون للأفراد حقوق مالية لدى الحكومة ، فنص على سقوط حق الفرد بمطالبة الحكومة بمستحقاته المالية لديها بمضي خمس سنوات من تاريخ استحقاقها أو دفعها حيث نصت المادة ٤٧٥ من هذا القانون على ألا تسمع الدعوى عند الإنكار وعدم قيام العذر الشرعي إذا انقضى خمس سنوات على ما يستحق رده من الضرائب والرسوم اذا دفعت بغير حق وذلك دون الاخلال بالأحكام الواردة في قوانين خاصة .

فإذا كان المستورد قد سدد مبلغا من الضريبة أزيد من الضريبة المستحقة ، فإن حقه في مطالبة دائرة الجمارك بإسترداد هذا المبلغ يسقط بمضي خمس سنوات من تاريخ الدفع ، أما قبل ذلك فإنه يستطيع مطالبة الدائرة برد هذا المبلغ وتلتزم الدائرة بالرد .

لكن اذا وجد عذر شرعي منع الممول من المطالبة بحقه خلال هذه المدة ، كعدم علمه بالمبالغ الزائدة التي قام بسدادها ، فإن مدة الخمس سنوات المذكورة لا تبدأ إلا من تاريخ العلم (١) .

هذا بالنسبة لسقوط حق الممول في المطالبة برد الضرائب أو الرسوم الزائدة بمضي خمس سنوات من تاريخ السداد ، أما بالنسبة لحق الحكومة أو دائرة الجمارك في مطالبة الممول بسداد ما عليه من الضريبة أو الرسم ، فكما سبق القول لم يرد النص سواء في قانون جمارك دبي أو في قانون المعاملات المدنية على سقوط هذا الحق بمضي المدة ، ومعنى ذلك أنه يجوز لدائرة الجمارك مطالبة الممول بسداد هذه الضرائب مهما مضت المدة على عدم مطالبته بهذا السداد ، أي حتى لو زادت عن عشر سنوات على سبيل المثال .

إلا أنه رغم عدم معالجة القوانين لهذا الوضع فاننا نرى تطبيق نص المادة ٤٨٥ من قانون المعاملات المدنية السابق الاشارة اليها في هذه الحالة ايضا ، وبالتالي يسقط حق الحكومة في مطالبة الممول بسداد ما عليه من ضرائب أو رسوم بمرور خمس سنوات من تاريخ إلتزامه بهذا السداد ، أي من تاريخ استحقاق الضريبة أو الرسم ، وعلة ذلك تكمن في أمرين :

* الأول : حث الحكومة على المطالبة بحقها وعدم السكوت عليه لمدة تزيد عن خمس سنوات من تاريخ نشوء هذا الحق .

---

(١) راجع د. عبد الخالق حسن أحمد : الوجيز في شرح قانون المعاملات المدنية لدولة الامارات العربية المتحدة ، الجزء الثاني ، الطبعة الأولى ، دبي ١٩٨٩م ، ص ٣٨٥ .

* الثاني : تحقيق الاستقرار في المعاملات ، وهو الهدف الذي من أجله تقـرر نظام التقـادم في التشريعات المختلفة ، فالسكوت عن مطالبة الأفراد بسداد ما عليهم من التزامات مالية للدولة لمدة طويلة تزيد عن الخمس أو العشر سنوات مثلا ، ثم مفاجأتهم بسداد هذه الالتزامات ، بعد مرور هذه المدة الطويلة فيه عدم استقرار للأمور وللمعاملات التي تكون قد استقرت

وهذين الأمرين يمثلان السبب الذي من أجله يسقط حق الممول في مطالبة الدولة بر د ما دفعه من ضريبة أو رسم زائد بمرور المدة ، وكذلك يجب أن يكون الوضع بالنسبة لحق الحكومة في مطالبة الممول .

واذا تقرر سقوط حق الحكومة في المطالبة بمستحقاتها المالية بمضي المدة ، فإن مدة التقادم لا تبدأ ايضا في هذه الحالة إذا كان هناك عذر شرعي منع السلطة العامة من مطالبة الممول بالسداد ، فلا تبدأ مدة التقادم الا بعد زوال هذا العذر الشرعي .

ونحن نفضل أن يتدخل المشرع المحلي أو الاتحادي لعلاج هذه الحالة بالنص الصريح كما فعل في المادة ٤٨٥ من قانون المعاملات المدنية السابق الاشارة اليها .

المبحث الرابع

سعر الضريبة وتحصيلها

نصت المادة ٧ من قانون جمارك دبي على أن الرسوم (الضرائب) الجمركية تدفع للجمارك عن جميع البضائع المستوردة لدبي أو المصدرة منها بموجب الجدول (ب) ، لهذا القانون ، على أن تراعى نصوص الاعفاءات المقررة في الجدول (ج) من هذا القانون .

ويظهر من النص السابق أن القانون تضمن النص على ضريبة الوارد وضريبة الصادر بالنسبة للسلع والبضائع المستوردة الى دبي أو المصدرة منها وذلك في حالة ما إذا كانت هذه البضائع لا تتمتع بالاعفاءات الجمركية المنصوص عليها في القانون والتي سبق لنا شرحها في المبحث السابق .

أولاً : لا ضريبة على الصادرات من دبي :

بالرجوع الى الجدول (ب) المشار اليه في المادة السابقة نجد أنه تضمن النص على الرسوم (الضرائب) على الاستيراد ، أما بالنسبة للتصدير أو عبور السلع خلال دبي فقد نص القانون في هذا الجدول على عدم فرض ضرائب عليها ، وهذا يعني أن السلع والبضائع المصدرة من دبي الى العالم الخارجي ، وكذلك السلع العابرة التي يتم نقلها من دولة الى دولة أخرى عبورا بدبي لا تفرض عليها الضريبة الجمركية .

أما بالنسبة للبضائع المصدرة من الشارقة ، فإن جميع هذه البضائع تُعفى من ضريبة أو رسم الصادر ، وذلك باستثناء الماعز والخراف والجمال والأبقار ، فإن تصديرها عبر موانيء الشارقة يخضع للضريبة التالية :

أ - الجمال : عن الرأس الواحد ٣٠ درهم .

ب - الأبقار : عن الرأس الواحد ١٥ درهم .

ج - الماعز والخراف : عن الرأس الواحد ١٠ دراهم .

ويقصد بالتصدير نقل البضاعة من الدولة عبر موانيء الشارقة الى العالم الخارجي .

فالقاعدة هي عدم خضوع جميع بضائع التصدير لضريبة الصادرات ، ما عدا هذه الاستثناءات القليلة التي يتم فيها تصدير هذه البضائع عن طريق موانيء الشارقة ، (الجدول د من مرسوم جمارك الشارقة) .

وعلى ذلك فإننا سوف نتناول بالشرح الضرائب على الواردات وهي التي ورد النص عليها في قانون جمارك دبي بإسم « الرسوم على الاستيراد » بالبند الأول من الجدول (ب) المشار اليه ، كذلك ورد النص عليها بإسم الرسوم الجمركية ـ الواردات بالجدول ب من مرسوم جمارك الشارقة .

ثانياً : السعر العام للضريبة على الواردات :

تضمن قانون عام ١٩٦٦م نصا عاما بفرض ضريبة موحدة على جميع البضائع المستوردة الى دبي بمعدل ٤٪ على القيمة سيف (تكليف + تأمين + شحن) دبي (البند الأول من الجدول ب) .

غير أن القانون فرض ضريبة بسعر منخفض بمعدل ١٪ على القيمة سيف بالنسبة للساعات المصنوعة من الذهب الخالص والمجوهرات والأحجار الكريمة وشبه الكريمة ، وكذلك الأحجار شبه الكريمة المصاغة محليا .

معنى ذلك أن قانون عام ١٩٦٦م تضمن النص على سعرين للضريبة الجمركية ، الأول عام مقداره ٤٪ من قيمة البضاعة المستوردة ، الثاني خاص ومقداره ١٪ بالنسبة لأنواع معينة من البضائع التي نص عليها القانون على سبيل الحصر .

واستمر هذا الوضع حتى عام ١٩٨٢ حيث صدر القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٢م بتعديل قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ونص في المادة الأولى بند (أ) على أن تستوفى الرسوم الجمركية على كافة البضائع المستوردة الى دبي عن طريق البر أو البحر أو الجو بمعدل ١٪ من قيمة البضاعة سيف دبي .

كما نصت المادة الثانية من هذا التعديل على أن تستثنى بضائع العبور من الرسوم الجمركية ، إلا أنه يجوز لمدير عام الموانىء والجمارك أن يستوفي تأمينا نقديا أو ضمانا مصرفيا كتأمين من صاحب البضاعة يُرد له بعد إعادة تصدير بضاعته خارج دولة الامارات العربية المتحدة .

فالتعديل المشار اليه تضمن تغييرين عن قانون ١٩٦٦ هما :

١ ـ فرض سعر موحد على جميع البضائع المستوردة بمقدار ١٪ من القيمة سيف دون استثناء ، فألغى المغايرة بين بضائع تفرض عليها الضريبة بسعر ٤٪ وأخرى تفرض عليها بسعر ١٪ .

٢ ـ أجاز لمدير عام الموانىء والجمارك أن يحصل على تأمين نقدي أو ضمان مصرفي كتأمين من صاحب البضاعة العابرة « تجارة العبور » لا ترد الا بعد اعادة تصدير بضاعته خارج الدولة .

والحكمة من هذا الاجراء هو منع التحايل على سداد الضرائب الجمركية ، فقد يلجأ البعض الى استيراد البضاعة على أنها بضاعة عابرة ، ثم يقوم بإدخالها الى أسواق الدولةدون سداد الضريبة الجمركية عليها . فهذا التأمين يعتبر ضمان للتأكد من قيام المستورد بإعادة تصدير البضاعة التي لم تخضع للضريبة الجمركية الى خارج دولة الامارات العربية المتحدة .

وبطبيعة الحال فإن مقدار التأمين النقدي أو الضمان المصرفي سوف يتحدد بمقدار الضريبة الجمركية التي يمكن أن تفرض على البضاعة العابرة في حالة عدم إعادة تصديرها الى خارج الدولة .

وفي عام ١٩٨٣م صدر القانون رقم ١ لعام ١٩٨٣م برفع قيمة الضرائب الجمركية على البضائع المستوردة الى دبي بمقدار ٤٪ من القيمة سيف دبي ، وهكذا نجد أن الضرائب الجمركية على الواردات تتراوح بين ٤٪ ، ١٪ من القيمة سيف بالنسبة لجميع البضائع المستوردة الى دبي .

ويمكن تلخيص ما تقدم فيما يلي :

— أن الضريبة الجمركية المفروضة حاليا على البضاعة المستوردة هي ضريبة موحدة قد تصل قيمتها ٤٪ أو ١٪ وفقا للقانون ، وأن التعديلات التي أدخلت على قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، الغت التمييز في السعر بالنسبة لبضائع معينة . ويمتاز السعر الموحد للضريبة بالسهولة في التطبيق ، فلا توجد جداول بفرض أسعار متنوعة تختلف باختلاف نوع البضاعة المستوردة ، كما هو الوضع في جمهورية مصر العربية حيث نجد أن قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٥١ لعام ١٩٨٦م بإصدار التعريفة الجمركية (١) ، قد تضمن الجدول حرف (أ) وبه تعريفة الوارد ، وهذا الجدول يحتوي على (١٠٠) فصل تقع فيما يزيد عن مائتي ورقة من النوع العادي تشتمل على تفصيلات البضائع المستوردة وسعر الضريبة الذي يفرض على كل نوع من هذه الأنواع المعروضة في بنود تزيد عن مائة بند وكل بند يشتمل على ما يزيد عن خمسة عشر صنفا من أصناف هذه السلع ، وكل صنف يخضع لسعر معين من الضريبة يسمى بالتعريفة الجمركية ، وهو أمر يصعب على المتخصصين الالمام به ، ويحتاج الى دراسة ودقة ومجهود من الفحص والتطبيق .

(١) التعريفة الجمركية ، إعداد وتعليق المستشار انور العربي ، القاهرة ١٩٨٧م .

وإذا كان نظام التبنيد يعاب عليه الصعوبة في التطبيق ، الا انه يمتاز بتوخي ومراعاة الظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية عند فرض الضريبة ، فمثلا تفرض الضريبة بسعر مرتفع على الكماليات والسلع غير الأساسية والضرورية كالسيارات الفاخرة ، وبسعر منخفض على السلع الضرورية كالأغذية ومستلزمات الصناعة وغيرها (١) . أما السعر الموحد للضريبة ، فإنه لا يمكن من خلاله مراعاة ذلك ، فجميع السلع سواء كانت ضرورية أو كمالية من وجهة نظر المجتمع تخضع لسعر أو تعريفة واحدة ، وهو الأمر الذي اتبعه المشرع في دبي كقاعدة عامة .

(١) جاء في المذكرة الايضاحية لقرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٣٥١ لعام ١٩٨٦م باصدار التعريفة الجمركية أن التعريفة الجمركية تعتبر أحد أدوات رسم السياسة الاقتصادية للبلاد والتي يمكن من خلالها تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تتفق ومرحلة النمو التي تمر بها البلاد ؛ ومن بين الأسس والقواعد التي روعيت في إعداد هذه التعريفة ما يلي :

* تبسيط فئات التعريفة الجمركية عن طريق تخفيض الفئات الحالية من ٤٣ فئة ضريبة إجمالية الى ١٠ فئات تدرجت من ٥٪ كحد أدنى الى ١٦٠٪ (فيما عدا السلع الغذائية الأساسية التي خضعت لفئة ضريبة بواقع ١٪) ، هذا بخلاف الفئات النوعية المفروضة على الدخان والفئات العالية المفروضة على المشروبات الكحولية التي ظلت كما هي دون تعديل .
* أن يكون الحد الأدنى لفئات الضريبة الجمركية ٥٪ (فيما عدا السلع الغذائية الأساسية التي خضعت لفئة ١٪) ، وذلك مراعاة لجهات الانتاج الوطني التي كانت تتضرر من الاعفاء الجمركي للسلع تامة الصنع بموجب التعريفة الجمركية ، بينما خامات ومستلزمات إنتاج المثيل الوطني خاضع للضريبة ، مما يؤثر على قدرة منافسة الانتاج المحلي للمثيل المستورد ، ويضعه في ظروف منافسة غير متكافئة .
* تحقيق التوازن المطلوب بين الضريبة المفروضة على السلع التامة الصنع وبين المواد الخام والسلع الوسيطة التي تدخل كليا أو جزئيا في انتاجها ، مع الأخذ في الاعتبار مدى ضروريتها للمستهلك المصري ومدى توافرها في الانتاج المحلي .
* العمل على التنسيق بين الأهداف المتضاربة المتعلقة بحماية الصناعة الوطنية وتخفيف الأعباء على جموع المواطنين ورعاية الأنشطة الاجتماعية المختلفة .
* تشجيع صناعات التجميع الوطنية بمنحها تخفضيات جمركية تتزايد كلما زادت نسبة التصنيع المحلي في المنتج النهائي تصل الى ٧٥٪ من ضريبة الوارد المقررة في التعريفة الجمركية ، وذلك بهدف تعميق التصنيع المحلي .

ويتضح مما سبق مدى إمكانية استخدام التفاوت والتغاير في سير الضريبة الجمركية في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وفقا للظروف والأحوال التي يمر بها المجتمع في فترة من الفترات ، الأمر الذي يجعل التعريفة الجمركية خاضعة للتعديل والتغيير المستمر ، ولهذا السبب فقد نص قرار رئيس الجمهورية المشار اليه على انشاء المجلس الأعلى للتعريفة برئاسة وزير المالية وعضوية الوزراء المعنيين الذين يصدر بتحديدهم قرار من رئيس مجلس الوزراء ليختص ببحث واقتراح التعديلات الملائمة للتعريفة الجمركية وتطوير النظم الخاصة بها بما يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية المستمرة .

ثالثا : السعر الخاص للضريبة على الواردات :

واذا كان الأصل هو توحيد سعر الضريبة الجمركية المفروضة على جميع الواردات ، الا انـه صدرت مجموعة من اعلانات الجمارك التي نصت على أسعار خاصة يتم فرضها على أنواع معينة من الواردات ، نجملها فيما يلي :

١ـ تخفيض نسبة الرسوم (الضرائب) على المجوهرات :

وفقا للاعلان الجمركي الصادر في ٦/١١/١٩٨٣م (١) تم زيادة الرسوم الجمركية على البضائع الواردة لدبي الى ٤٪ من قيمة البضاعة سيف دبي ، وفي ٢٤/٣/١٩٨٥م صدر اعلان الجمارك رقم ١٣٧/٨٥ بتخفيض نسبة الرسـوم الجمـركيـة المفـروضة على المجوهرات الى ١٪ من قيمة البضائع المستوردة ، والتي نص عليها الاعلان وهي (٢) :

أ ـ السـاعـات المصنوعة من الذهب والمجوهرات المصنوعة من المعادن الثمينة والأحجار الكريمة أو شبه الكريمة .

ب ـ الأحجار شبه الكريمة الغير مركبة .

وبناء على اعلان للجمارك رقم ٨١/٤٩٧ في ١٣/٦/١٩٨١ ، الذي تقرر به فرض رسوم على المجوهرات فإن الرسوم الجمركية تستوف اعتبارا من هذا التاريخ حسب المعدل العادي ، أي حسب سعر الضريبة السائد ، على جميع المجوهرات التي تدخل في دبي ، حتى ولو كان الذهب المصاغ قد أرسل في الأصل من دبي ، وفي مثل هذه الحالات يشترط أن تبين فواتير المرسل الوزن الحقيقي للذهب المستخـدم في صيـاغـة المجـوهرات ، بالاضافة الى قيمة الصياغة وغيرها عن كل إرسالية وليس عن كلا مادة بمفردها .

وورد بهذا الاعلان أن قيمة (سي آي اف) (تكلفة ، تأمين ، شحن) التي تحسب لغرض ايجاد قيمة الرسوم الجمركية التي تفرض على المجوهرات تشمل أو تحسب وفقا لما يلي :

١ ـ أجور الصياغة كما هو مبين في الفاتورة .

٢ ـ أجـور الشحن والتأمين والأجور الأخرى التي أوردها المستورد في الأوراق والمستندات .

---

(١) قانون جمارك دبي ، ص ٩٧ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٩٨ .

ويسري هذا الأمـر كذلك بالنسبة الى مستوردي العملة الذهبية المقلدة المسكوكة فإذا كانت العملة الذهبية قد جرى سكها من قبل السلطات المعنية التي تصـدرها والتي تحمل إسمها ، وقدم المستورد ما يدل على ذلك فإنها تعفى من الضرائب الجمركية ، أما إذا لم يقدم هذا الدليل فإنها سوف تعامل معـاملة الذهب المصاغ وتفرض عليها الضرائب الجمركية المقررة (اعلان الجمارك رقم ٨٩ في ٣/١٠/١٩٨٣م) (١) .

٢ ـ ضريبة التبغ الاتحادية :

وفقـا للقـانون الاتحادي رقم ١١ لعام ١٩٨١م تفرض ضريبة جمركية اتحادية على السلع المستوردة من التبغ ومشتقاته من سجائر وسيجار وغير ذلك ، وسواء أكانت هذه السلع مصنعة أم من المواد الخام .

ويحدد سعر الضريبة بنسبة ٣٪ من ثمن استيراد السلعة محسوبا على أساس تسليمها في ميناء الوصول بدولة الامارات العربية المتحدة .

وعـلى ذلك فإن سعـر ضريبة التبغ الاتحادية يختلف عن السعر العام المنصوص عليه في جمارك دبي والذي يتراوح ما بين ١٪ الى ٤٪ من قيمة البضاعة المستوردة .

وتقوم وزارة المالية والصناعة بالتعاون مع دائرة جمارك دبي بتحصيل هذه الضريبة لصالح الموازنة الاتحادية .

ووفقا للمادة ٥ من القانون رقم ١١ لعام ١٩٨١م المشار اليه فان فرض هذه الضريبـة الاتحادية لا يحول دون قيام اي امارة من الامارات بفرض ضريبة جمركية أخرى على المستوردات من التبغ ومشتقاته ، كما لو قامت حكومة دبي بفرض ضريبة بمقدار معين على ما يرد عن طريق موانئها المختلفة من التبغ ومشتقاته من سجائر وسيجار وغير ذلك ، وهو ما سنقوم بتوضيحه عند شرحنا لأحكام هذه الضريبة بالتفصيل في القسم الثاني من هذا الكتاب .

---

(١) قانون جمارك دبي ، المرجع السابق ، ص ١٠٠

رابعاً : الضريبة على الواردات وفقا لمرسوم جمارك الشارقة

ورد النص على سعر الضريبة الجمركية على الواردات في الجدول (ب) من مرسوم جمارك الشارقة كالآتي :ـ

(١) معدل الرسم :

الاسمنت والمتفجرات ٢٪ والبضائع الأخرى ٣٪ من قيمة البضاعة تسليم الشارقة (سيف) والمستورد للاستهلاك في الامارات العربية المتحدة ، وتحتسب هذه القيمة على ضوء الفواتير التجارية التي تغطي الشحنة المعنية ، لكن مدير الجمارك ليس ملزما بقبول الأرقام الواردة في الفاتورة ، ويمكن أن يثمِّن قيمة البضاعة ، ويكون تثمينه نهائيا بقدر ما يتعلق ذلك بالرسوم الجمركية .

فالنص السابق يوضح أن مرسوم جمارك الشارقة تضمن سعرين للضريبة الجمركية ، سعر عام مقداره ٣٪ من القيمة يطبق على جميع البضائع بصفة عامة ، وسعر خاص مقداره ٢٪ من القيمة يطبق على المستورد من الاسمنت والمتفجرات . وفكرة السعر العام والسعر الخاص للضريبة الجمركية أخذ بها قانون جمارك دبي كما سبق أن رأينا ، وما قيل في هذا الشأن يصلح بصفة عامة بالنسبة لسعر الضريبة على الواردات في الشارقة .

(٢) ـ رسوم إعادة الشحن والعبور :

وهذه الرسوم سبق لنا الاشارة اليها فيما قبل (١) .

كما تضمن الجدول (ج) من مرسوم جمارك الشارقة بيانا بالرسوم الجمركية التي يجب تحصيلها عن الشحنات الجوية التي ترد لإمارة الشارقة عبر مطار الشارقة الدولي كالآتي :

(١) معدل الرسم :

يستوفى ما نسبته ٢٪ من قيمة البضائع المشحونة جوا حسب قيمة التسليم (سيف) بالاضافة الى درهم واحد عن كل وثيقة شحن جوي .

---

(١) انظر ما سبق ، ص ٢٠٩

(٢) الشحنات المعفاة من الرسوم :

أ - تطبق الاعفاءات وفقا لمضمون الجدول (د) التي سبق لنا عرضها فيما قبل .

ب - تستوفى الجمارك رسوم تحميل عن الشحنات المعفاة من الرسوم الجمركية بواقع درهم واحد عن كل ٣ كجم أو عن كل طرد أيهما أكبر ، وتستوفى كذلك رسوم تسجيل بواقع ٥٠ فلسا عن كل وثيقة شحن جوي .

(٣) رسوم إعادة الشحن :

أ - يستوفى ٨ دراهم عن الطن الواحد المشحون أو جزء منه .

ب - تستوفى نفقات التحميل بواقع درهم واحد عن كل ٣٠ كجم أو عن كل طرد من الطرود أيهما أكبر .

ج - تستوفى رسوم التسجيل بواقع ٥٠ فلسا عن كل وثيقة شحن جوي .

ويلاحظ أن نسبة أو مبلغ الضريبة أو رسوم الشحن والتحميل وإعادة الشحن عرضة للتغيير المستمر من قبل سلطات الجمارك بالزيادة أو النقصان بحسب الحالة الا قتصادية السائدة والهدف الذي ترمي السلطات الى تحقيقه من زيادة أو إنقاص الضرائب والرسوم .

خامسا : حساب الضريبة :

أخذ قانون دبي أساسا بمبدأ الضريبة القيمية ، وكما سبق أن رأينا فان الضريبة القيمية تتميز بالعدالة لأنها تتغير بتغير قيمة السلعة تبعا للمواصفات الخاصة بها وتقلبات أثمانها ، بالاضافة الى أنها تضمن مرونة الحصيلة وعدم ثباتها مهما تغيرت قيمة السلعة كما هو الوضع في حالة الضريبة النوعية .

وتفرض الضريبة الجمركية في شكل تعريفة جمركية واحدة تطبق بالنسبة لجميع السلع سواء أكانت ضرورية أم ترفية ، فالهدف من فرض الضريبة ليس هدفا اقتصاديا أو إجتماعيا ، وانما هو هدف مالي بقصد تحقيق موارد مالية للامارة ، وهو المتبع في جميع امارات الدولة ، ولذلك فإن النظام الضريبي الجمركي يتسم بنوع من الاستقرار نتيجة عدم ارتباطه بالأحداث الاقتصادية والعوامل الاجتماعية والنقدية .

ونظرا لانخفاض سعر الضريبة الجمركية فإن أسعار السلع والمنتجات في الدولة تعتبر منخفضة نسبيا بالمقارنة بأسعار السلع والمنتجات المماثلة في

الدول الأخرى التي تفرض ضرائب جمركية بأسعار مرتفعة ، مثل أسعار السيارات في مصر فهي تعتبر أعلى بكثير جدا منها في دولة الامارات العربية ، فالضريبة الجمركية على السيارات تصل في مصر الى ما يزيد عن ١٥٠٪ من قيمة السيارة ، بينما هي في دبي لا تزيد عن ٤٪ من القيمة بأي حال من الأحوال (١) .

وكما سبق أن رأينا فإن الضريبة القيمية يتم فرضها في شكل نسب مئوية معينة من قيمة السلعة المستوردة .

وتثور الصعوبة فيما يتعلق بتحديد قيمة السلعة ، فهل هي القيمة في البلد الذي تم الاستيراد منه ، أم يضاف الى هذه القيمة اضافات أخرى . الغالب وهو ما أخذت به جمارك دبي والشارقة هو حساب القيمة « سيف » (٢) ، أي قيمة السلعة في البلد القائم بالتصدير مضافا اليها تكاليف التأمين والشحن .
فإذا كان ثمن الوحدة من السلعة الثابت بالفواتير التي إعتمدتها الجمارك ١٠٠٠ درهم مثلا ، وكانت تكلفة نقلها ٥٠ درهم وتكلفة التأمين ١٠٠ درهم ، وكانت الضريبة المفروضة ٤٪

$$\text{فإن الضريبة المستحقة عن كل وحدة من وحدات السلعة} = \frac{١١٥٠ \times ٤}{١٠٠} = ٤٦ \text{ درهما}$$

ولذلك يتعين على المستورد أن يقدم للجمارك المستندات التي تبين ثمن السلعة وتكلفة الشحن والتأمين حتى يمكن حساب الضرائب المستحقة .

---

(١) تتراوح فئات الضريبة الجمركية في مصر ما بين ١٪ الى ١٥٠٪ ، وتفرض الضريبة بسعر منخفض على السلع الضرورية كالسلع الغذائية والمواد الأولية ، وبسعر متوسط على المواد نصف المصنوعة تبعا للعمليات الصناعية التي أجريت عليها ، وسعر مرتفع على السلع الكمالية والمواد التامة الصنع ، وروعي في ذلك التحديد وفي كل مرحلة من المراحل ما ينتج محليا ، ومدى كفاية هذا الانتاج لاشباع حاجة المجتمع الى الاستهلاك مع الوضع في الاعتبار أهمية وضرورية السلعة بالنسبة لمجموع المستهلكين خاصة أصحاب الدخول المحدودة .

(٢) القيمة « سيف » تعني القيمة CIF أي التسليم في ميناء الوصول ، وهذه الحروف الانجليزية الثلاث عبارة عن بداية الكلمات الانجليزية الثلاث : Cost + Insurance + Forwarding أي التكلفة + التأمين + الشحن ، وهي تعبير عن قيمة البضاعة لدى تسليمها ميناء الوصول . هذا بخلاف القيمة فوب F.O.B. أي التسليم ظهر المركب Forwarding on Board ، فهي تشتمل على ثمن البضاعة فقط وبدون قيمة التأمين والشحن .

وكـانت دائـرة الجمارك حتى يونيـو ١٩٧٧م تسمح في بعض الأحيان للمستوردين بتخليص البضائع من الجمارك دون أن يقدموا الفواتير اللازمة لاثبـات وتحـديـد قيمـة البضائع المستوردة ، مقابل تأكيدهم بتقديم هذه الفواتير فيما بعد ، الا ان البعض منهم لم يلتزم بهذا التأكيد ، ولذلك صدر اعـلان الجمارك رقم ٣٩ في ١٦/٦/١٩٧٧م وجاء به أنه اعتبارا من تاريخ صدوره فإن الدائرة لن تقدم هذا التسهيل ، وألزمت المستوردين إما تقديم فاتورة المزودين (المصدرين) ، أو فاتورة مماثلة تستطيع الدائرة من خلالها التعـرف على أوصاف البضائع ، وأثمانها ، والتأمين ، والشحن (سيف) المصادق عليها ، أو ما يعادل هذه القيمة (١) .

ووفقـا للفقـرة الثانية من البند الأول بالجدول (ب) من قانون جمارك دبي ، وكذلك الجدول (ب) من مرسوم جمارك الشارقة فإن القيمة (سيف) تحسب عادة بالرجـوع الى الفواتير التجارية المغطية للشحنة المعنية ، لكن مديـر الجمـارك غير مقيـد بقبـول هذه القيمة ، ويمكنه اعادة تقدير قيمة البضائع ، ويكون هذا التقدير نهائيا لأغراض فرض الضريبة الجمركية .

ولا يسمـح بأيـة تنزيلات على قيم الفواتير من أجل عمولة الوكالات أو التسـويـات الدولية بين المورد والمستورد وهذا معناه أن هذه العمولات أو التسـويـات سوف تضـاف الى القيمـة الاجمالية (سيف) التي تخضع للضريبة الجمركية . إلا أنه يسمح بهذه التنزيلات اذا ثبت أن قيمة البضاعة الواردة بالفواتير تمثل قيمة بيع البضاعة بالمفرق وأن هذه التنزيلات تعبر عن قيمة العمولة والربح الذي يسمح به المورد للمستورد .

وقـد عبّر عن ذلك النص المشار اليه من قانون جمارك دبي بالقول بأن الخصومات الأخرى تكون مسموحة في حالة كونها استقطاعات صحيحة .

وفي بعض الأحيان لا يستطيع المستوردون تقديم ما يثبت تكاليف التأمين المـدفوعة فعليا ، ولمعالجة هذه الحالة فقد صدر اعلان الجمارك رقم ٢ في ١٢/٩/١٩٦٨م وجاء به انه عندما تبين الفواتير الثمن والشحن (سي اند اف) فقط ، ولا يستطيع المستوردون أن يقدموا اثباتا على تكاليف التأمين

---

(١) المرجع السابق ، ص ١٣٢ .

المدفوعة فعليا ، فأنه يتم إضافة النسب التالية الى قيمة التكلفة والشحن :

— جميع أخطار وكل الأخطار All and every risk ٣٪ من ثمن السلعة .

— جميع الأخطار All risks ١٪ من ثمن السلعة .

— عدم المسئولية عن الخسارة العامة F.P.A. نصف بالمائة من ثمن السلعة .

واذا لم يتم تقديم نوع التغطية فإنها ستحسب تلقائيا ، أي ستقوم الجمارك بحسابها في هذه الحالة بما يعادل ٣٪ من قيمة السلعة (١) .

وقبل عام ١٩٧١م كانت دائرة الميناء والجمارك تقوم بتحديد أسعار الصرف التي تستخدم في حساب قيمة البضائع الخاضعة للضرائب الجمركية ، واعتبارا من ٢/١٠/١٩٧١م صدر إعلان الجمارك رقم ٥ في ٢٥/٩/١٩٧١م وجاء به أن دائرة الميناء والجمارك لن تضع في المستقبل أسعار الصرف لاستعمالها في حساب قيمة البضائع الخاضعة للرسوم (الثمن والتأمين والشحن « سيف ») ، بل ستكون الأسعار هي المطبقة في المعاملات الخاصة بواسطة البنوك نفسها (٢) . وهذا يعني أن دائرة الجمارك سوف تلتزم في حساب قيمة البضائع الخاضعة للضريبة الجمركية بأسعار الصرف الرسمية المعلنة من قبل المصرف المركزي لدولة الامارات العربية المتحدة ، حتى يكون هناك توحيدا وعدالة في تطبيق الضريبة على جميع المستوردين أيا كانت الجهة التي يتم الاستيراد منها .

وفي حالة تسليم المستندات مقابل القبول أو أي شكل آخر من إجراءات القيد على الحساب ، أي اجراءات الأئتمان ، فإن سعر الصرف المستعمل في حساب الرسوم سيكون هو السعر الساري وقت تقديم أو تسليم هذه

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، المرجع السابق ، ص ١٠٣ .

(٢) المرجع السابق ، ص ١٠٣ .

المستندات للبنك لقبولها (١) (إعلان الجمارك رقم ٦ في ١٧/١٠/١٩٧١) (٢) .

ويقصد بالمستندات هنا تلك المستندات الدالة على الملكية كأذونات الشحن المحررة باسم المستورد أو فواتير الشراء وغيرها من المستندات المعمول بها والمعترف بها في الجمارك وأمام الجهات العامة ، فإذا لم تقدم هذه المستندات ، أو قدمت مستندات مغايرة أي ليست دالة على الملكية ، كبرقية تلغرافية ، أم تلكس للإخطار بوصول البضاعة ، فإن البنوك لن تعتد بهذه المستندات ، ولذلك فانها ستقوم بحساب الضريبة الجمركية وفقا للوقت الذي يتم فيه التخليص على البضاعة ، وليس وقت تقديم هذه المستندات المخالفة

وبطبيعة الحال قد يكون سعر الصرف السائد وقت تسليم هذه المستندات أفضل بالنسبة للمستورد من سعر الصرف السائد وقت التخليص على البضاعة من الجمارك (إعلان الجمارك رقم ٩ في ٢/٧/١٩٧٢م) (٣) .

سادسا : تحصيل الرسوم على مستندات الشحن (فوب) (٤) :

على الرغم من أن حساب الضريبة الجمركية يتم على أساس القيمة « سيف » دبي (ثمن + تأمين + شحن) ، لكن قد يكون دفع قيمة الشحن

---

(١) بقصد بقبول البنك للكمبيالة أو المستند توقيعه على هذه المستندات ، وبذلك فهو يضمن سداد قيمة هذه الكمبيالة أو المستند فيكون مقبولا من الجهة التي تقدم اليها الكمبيالة أو المستند كدائرة الجمارك مثلا . ويعتبر القبول في هذه الحالة بمثابة ائتمان غير مباشر للعميل ، لأن حامل الكمبيالة المقبولة بواسطة احد البنوك يستطيع تقديمها الى بنك آخر ويطلب خصمها لديه ، وبذلك يحصل على قيمتها قبل حلول ميعاد إستحقاقها ، راجع في ذلك مؤلفنا النقود والبنوك ، مرجع سابق ، ص ١٢٧ .

(٢) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، مرجع سابق ، ص ١٠٤ .

(٣) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، مرجع سابق ، ص ١٠٤ .

(٤) سبق أن ذكرنا أن القيمة « فوب » تعبر عن تكلفة أو ثمن البضاعة فقط بدون قيمة التأمين وقيمة الشحن حتى دبي .

في دبي أي في ميناء الوصول وليس في ميناء الشحن ، وفي هذه الحالة فإن قيمة الشحن قد تكون غير معروفة وسوف ينتج عن ذلك تأخير في سداد الضريبة الجمركية لحين معرفة قيمة الشحن ، ولعلاج هذه لحالة صدر إعلان الجمارك رقم ٢٠ في ٢٤/٤/١٩٧٤م ، وأجاز للبنوك في هذه الحالة أن تفرج عن مستندات الشحن والاستلام مقابل دفع الرسوم (الضرائب) على قيمة الثمن (فوب) فقط ، وعليها أن تضع على ايصال السداد علامة واضحة تفيد أن « الدفع جزئي فقط » . وهذا معناه أن المستورد يلتزم بسداد باقي الضريبة عند وصول البضاعة ومعرفة قيمة مبالغ الشحن ومبالغ التأمين فيطبق سعر الضريبة على هذه المبالغ وبطبيعة الحال فان الجمارك سوف تحصل من المستورد على تأمين أو ضمان مصرفي بقيمة هذه المبالغ بهدف الوفاء بها عند تحديد قيمتها .

سابعاً : تقريب أجزاء الدرهم الى درهم كامل في حساب الضريبة الجمركية :

صدرت تعليمات جمركية رقم ١٠٢ لسنة ١٩٨٤م ، وتقرر بمقتضاها أنه اعتبارا من أول مارس ١٩٨٤فان الرسوم الجمركية يتم احتسابها بموجب الأحكام المعمول بها في اي قسم من أقسام دائرة الموانىء والجمارك وكذلك المصارف المصرح لها بتحصيل الرسوم (الضرائب) الجمركية نيابة عن حكومة دبي تقريبا الى اقرب درهم ، وعليه فسوف يتم حذف أجزاء الدرهم التي تصل الى ٤٩ فلسا ، ويكتفى بالدرهم الكامل الذي قبلها ، بينما يتم رفع الأجزاء التي تساوي ٥٠ فلسا فما فوق الى الدرهم الصحيح (١) .

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١٠٦ . ورد بالتعليمات المشار اليها في المتن أنه سيتم حذف المبلغ الذي يصل الى ٤٩ فلسا ، وسيتم تقريب المبلغ الذي يزيد عن ٥٠ فلس الى الدرهم الصحيح ، ولم تتحدث هذه التعليمات عن المبلغ الذي يساوي ٥٠ فلسا ، فهل يحذف أم يقرب الى الدرهم الكامل ، ونحن نرى تقريبه الى الدرهم الكامل عملا بالقواعد الحسابية التى تقرب النصف الى الواحد الصحيح ، ولتلافي هذا الوضع يجب تعديل الصياغة التي وردت في الاعلان « سيتم رفع الأجزاء التي فوق ٥٠ فلسا الى الدرهم الثاني » لتكون « سيتم رفع الأجزاء التي تساوي ٥٠ فلسا أو أكثر الى الدرهم التالي » .

٢ ـ إذا كانت هناك اتفاقية بتقرير إعفاءات ضريبية للسلع والبضائع التي تم تسديد الضريبة عنها ، ففي هذه الحالة يستطيع صاحب الشأن أن يطلب من دائرة الجمارك رد المبالغ التي دفعها استنادا الى نصوص الاتفاقية وكذلك نص الاعلان المشار اليه .

وقد ورد بالفقرة الثانية من هذا الاعلان أن كل تاجر يبيع بضائع مدفوعة الجمارك الى جهات كانت مشترياتها معفاة من الجمارك ، مثل الجهات الحكومية ، فإنه يستطيع إضافة هذه الجمارك الى سعر البيع لأنه لن يستطيع استرداد هذه الضرائب من دائرة الجمارك .

فالعبرة هنا بالجهة التي استوردت البضاعة ، فإذا كانت إحدى الجهات الحكومية هي التي استوردت هذه البضاعة ، وسددت عنها الضريبة رغم أنها معفاة ، أي بطريق الخطأ ، فإنها تستطيع أن تطالب ادارة الجمارك برد ما دفعته بطريق الخطأ . أما اذا كان المستورد أحد التجار العاديين وسدد الضريبة الجمركية المستحقة على البضاعة المستوردة ، ثم قام ببيع هذه البضاعة الى احدى الجهات الحكومية التي تتمتع مشترواتها من الخارج بإعفاءات جمركية ، فإن التاجر لا يستطيع أستنادا الى ما تتمتع به الجهة الحكومية من اعفاء جمركي أن يطلب من دائرة الجمارك رد ما سبق أن دفعه من ضريبة جمركية عندما قام باستيراد هذه البضائع بحجة أن الجهة التي اشترت البضاعة تتمتع بإعفاء جمركي اذا قامت هي باستيراد مثل هذه البضائع ، ولكنه يستطيع رفع ثمن البضاعة بمقدار ما دفعه من ضريبة ، ولا يجوز للجهة الحكومية أن تطلب منه تخفيض الثمن بانزال قيمة الضرائب التي دفعها استنادا الى انها تتمتع بإعفاء جمركي في حالة قيامها بشراء هذه البضاعة من الخارج بنفسها .

والحكمة من ذلك تبدو في ان الاعفاءات الجمركية هي اعفاءات شخصية تتقرر لأشخاص طبيعية أو معنوية ، فلا يجوز لشخص آخر أن يستفيد من هذه الاعفاءات بحجة أنه تصرف في البضاعة مدفوعة الجمارك الى أشخاص يتمتعون أصلا باعفاءات جمركية في حالة قيامهم باستيراد هذه البضاعة

وحيث أن النص قد سكت عن بيان ذلك ، فإن القواعد العامة في تقادم دين الحكومة يجب تطبيقها في هذا الخصوص . وقد سبق أن رأينا أن القانون لم ينص على مدة معينة لسقوط حق الحكومة في مطالبة المولين بسداد ما عليهم من التزامات مالية قبلها ، وان النص ورد في قانون المعاملات المدنية فقط ، في شأن سقوط حق الممول في المطالبة برد ما دفعه من ضريبة أو رسم زائد بمرور خمس سنوات من تاريخ السداد ، وطالبنا أن يسري هذا النوع من التقادم أيضا على حق الحكومة في مطالبة المولين بسداد ما عليهم من التزامات مالية حيالها وذلك تطبيقا لمبدأ القياس في حالة عدم وجود النص ، ولتحقيق استقرار المعاملات (١) .

بناء على ما تقدم فإننا نرى سقوط حق الحكومة في مطالبة الممول الذي دفع فقط نصف الضريبة (٢٪ من القيمة) ، بسداد النصف الثاني (٢٪) بمرور خمس سنوات من تاريخ إستحقاق الضريبة .

تاسعاً : إعادة الرسوم (الضريبة) :

وفقا لاعلان الجمارك رقم ١ في ١٩٧٦/٥/٣٠م فإن الضرائب الجمركية التي تم سدادها بالفعل الى دائرة الجمارك لا يمكن ردها إلا في حالتين على سبيل الحصر هما :

١ - إذا تم دفعها للدائرة بطريق الخطأ ، كما لو كانت الضريبة الفعلية تعادل ٥٠٠٠ درهم مثلا وقام الموظف المسئول بحسابها خطأ بمقدار ١٢,٠٠٠ درهم ، فهنا يمكن في حالة ثبوت هذا الخطأ رد مقدار ٧٠٠٠ درهم التي دفعها الممول بدون وجه حق . ويستوي في ذلك أن يكون الخطأ قد وقع من جانب موظف الجمارك أم من جانب الممول ، أو حتى من جانب الغير ، فاللفظ قد ورد عاما في الاعلان ، فما دام الممول قد سدد قدرا زائدا من الضريبة الجمركية بطريق الخطأ ، فمن حقه إسترداد هذا القدر استنادا الى هذا الاعلان .

---

(١) راجع ما سبق ، ص ٢١٩ وما بعدها .

عاشراً : رسوم الرصيف والتخزين :

نص قانون جمارك دبي على فرض رسوم دخول الميناء واستعمال الأرصفة ورسم الطرح بواقع مبلغ معين عن كل طن من البضاعة الواردة أو الصادرة ، كذلك نص على هذه الرسوم بالنسبة للطرود البريدية ، والطرود الجوية (١) . ويلاحظ أن القانون لم يتضمن النص على هذه الرسوم ضمن النصوص التي تحدد الضريبة الجمركية ، وإنما وردت في قوانين متفرقة هي القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٠ ، ونظام رسوم ميناء الحمرية ، وخور دبي ، واعلانات الجمارك المتعددة الصادرة تنفيذا لقانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ .

وهنا يثور تساؤل بالنسبة للاعفاء من الضرائب الجمركية ، فهل ينسحب هذا الاعفاء على رسوم التخزين ، ورسوم دخول الميناء واستعمال الأرصفة .

ونحن نرى أن هذه الرسوم الأخيرة هي مقابل نفقات استعمال وتنظيم واعداد الارصفة ، ومن ثم لا محل للاعفاء منها حتى لو نص على اعفاءات معينة من الضرائب الجمركية ، لكن لا يسري في حالة النص صراحة على اعفاء البضاعة المستوردة أو المصدرة من رسوم دخول الميناء واستعمال الأرصفة كما هو الحال بالنسبة للمادة رقم ٤ من نظام رسوم ميناء الحمرية وخور دبي لسنة ١٩٧٨ (٢) ، التي نصت على أنه يجوز للحاكم أن يعفي أية باخرة من رسوم الدخول والرصيف والطرح كل على حدة . ففي حالة عدم صدور قرار من الحاكم بإعفاء الباخرة من هذه الرسوم فإنها تكون واجبة حتى ولو كانت البضاعة التي تحملها معفاة من الضرائب الجمركية .

ويصدق نفس الحكم بالنسبة لرسوم التخزين والشيالة حيث أنها ليست ضريبة ، بل إنها رسوم تدفع مقابل الخدمات التي يؤديها العاملون في دوائر الجمارك الى تجارة الواردات في عمليات الحراسة والتخزين ونقل البضائع .

---

(١) للتعرف على تفصيلات هذه الرسوم ومقاديرها ، انظر قانون جمارك دبي ، المرجع السابق ، ص ١٨٣ وما بعدها .

(٢) منشور في المرجع السابق ، ص ٥٩

بأنفسهم ، وذلك منعا من التحايل أو التواطؤ الذي يلجأ اليه البعض بهدف عدم سداد الضرائب الجمركية ، أو بهدف استرداد ما سبق لهم أن دفعوه من هذه الضريبة الجمركية .

وتحقيقا للاستقرار في المعاملات فقد نص اعلان الجمارك رقم ٥٧ في ١٦/٨/١٩٧٩م على حد أقصى للمدة التي يجوز خلالها لصاحب الشأن أن يطلب إعادة الرسوم (الضرائب) التي دفعها بطريق الخطأ أو لوجود إتفاقية تتضمن اعفاء ما استورده من البضائع من الضريبة الجمركية ، وهذه المدة عبارة عن سنة شمسية أو ميلادية تبدأ من تاريخ دفع الضريبة ، فإذا مرت مكدة تزيد عن العام على سداد الضريبة فإنه لا يجوز طلب ردها من دائرة الجمارك .

ويجب على الشخص الذي يرغب في استرداد ما دفعه من ضرائب جمركية بطريق الخطأ أن يكون لديه الايصالات الدالة على سداده هذه الضريبة ، فإذا فقد الايصال فإن الجمارك تفرض بمقتضى اعلان الجمارك رقم ٥٩ في ٢٠/١٠/١٩٧٩م مبلغ ١٠٠ درهم عن كل ايصال ضائع ، وبشرط تقديم الطلب برد الضريبة خلال مدة ٦ شهور ، أي الضرائب التي يكون قد مر على دفعها مدة ستة شهور .

ففي حالة فقد الممول للايصال الدال على سداد الضريبة ، فإن الجمارك قد تعترف بمثل هذه المطالبات ، ولكن بشرط ألا يكون قد مر على دفع الضريبة أكثر من عام ، ففي هذه الحالة يجب عليها وفقا للاعلان المذكور أن ترفض حتى النظر في أي مطالبة مدتها أكثر من سنة واحدة [1] ويستوي في ذلك أن يكون الممول لديه الايصال الدال على سداد الضريبة أو يكون قد فقده .

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، المرجع السابق ، ص ١١٠ .

المبحث الأول

نظام البضائع العابرة – الترانزيت –

يقصد بالبضائع العابرة أو الترانزيت تلك السلع التي تمر بالدولة دون توقف وهي في طريقها الى دولة أخرى (١) . ومثالها نقل البضائع من باخرة في ميناء الحمرية الى وسائل نقل داخلي كالسيارات التي تتوجه بها الى مسقط ، فهذه البضاعة لم تدخل أراضي دولة الامارات العربية المتحدة للاستهلاك المحلي ، ولكنها عبرتها وهي في طريقها الى سلطنة عمان ، وبذلك لا تستحق عنها الضريبة الجمركية . ومثال البضائع العابرة أيضا تلك البضائع الأجنبية وأمتعة المسافرين التي تنقل من سفينة الى أخرى في أحد موانىء دبي برسم بلاد أجنبية ، وذلك تحت مسئولية أصحاب الشأن المصدرين (٢) .

ونظرا لأن بضائع الترانزيت لا تنافس السلع الوطنية ، وأنها لا تستهلك محليا ، بالاضافة الى ما يترتب على مرورها بأراضي الدولة من فوائد اقتصادية خاصة فيما يتعلق بتحصيل رسوم النقل والتأمين عليها ، فقد أعفتها التشريعات الجمركية من الضرائب ، ومنها قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦م حيث جاء بالمادة الثانية من الجدول (ب) أن العبور لا يفرض عليه رسوم ، أي ضرائب جمركية ، كما نصت المادة الثانية من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٢م بتعديل قانون الجمارك لسنة ١٩٦٦م صراحة على استثناء بضائع العبور من الرسوم (الضرائب) الجمركية ، الا انه يجوز لمدير عام الموانىء والجمارك أن يستوفي تأمينا نقديا أو ضمانا مصرفيا كتأمين من صاحب البضاعة ترد له بعد أعادة تصدير بضاعته خارج دولة الامارات العربية المتحدة (٣) .

---

(١) راجع د. احمد جامع ، المرجع السابق ، ص ٢١٥ .

(٢) انظر ابو اليزيد المتيت ، المرجع السابق ، ص ١٨١ .

(٣) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، المرجع السابق ، ص ٦٣ .

الفصل الثالث

النظم الجمركية الخاصة

الأصل أن تفرض الضريبة الجمركية على كل سلعة أجنبية تدخل أراضي الدولة ، لكن لأسباب اقتصادية خرج المشرِّع على هذه القاعدة ، فسمح للسلع الأجنبية المرسلة الى دولة أجنبية عبور أراضي دولة الامارات العربية المتحدة وهي في طريقها الى هذه الجهة الأجنبية « نظام الترانزيت » ، كما سمح بالإفراج المؤقت عن هذه السلع على أن يعاد تصديرها من دبي خلال مدة محددة (الإفراج المؤقت) ، وسمح القانون أيضا بتخزين السلع الأجنبية في مستودعات المنطقة الحرة ، وفي كل هذه الأنظمة لا تحصل الدولة الضريبة الجمركية لأن السلعة الأجنبية لم يتم الافراج عنها من الدائرة الجمركية ، ولم يتم ادخالها للدولة للاستهلاك المحلي ، وبالتالي ينعدم الأساس الذي بمقتضاه تستحق الضريبة الجمركية (١) .

كل هذه الأنظمة التي تتضمن استثناء من الضريبة الجمركية ورد النص عليها في قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦م ، وهي التي سنتناولها في موضوعات البضائع العابرة « الترانزيت » ، والسماح المؤقت ، والدروباك والمناطق الحرة ، والمستودعات ، وسوف نخصص لكل منها مبحثا مستقلا فيما يلي .

---

(١) نقض مصري في ١٩٦٣/٥/٣١م في الطعن رقم ٥١٩ لسنة ٢٦ قضائية - مجموعة المكتب الفني لمحكمة النقض المصرية - السنة ١٣ ص ٣٤٩ رقم ١١ ، مشار اليه بمؤلف المستشار أبو اليزيد المتيت ، المرجع السابق ، ص ١٩٣ .

عابرة لأراضي الدولة في طريقها للخارج . وبناء على ذلك فإنه يجوز تغيير وجهة ومقصد البضاعة أو إسم وعنوان المرسل اليه بشرط أن يكون الشخص أو الجهة طالبة التعديل هي صاحبة الحق في ذلك .

ولا يجوز نقل البضائع العابرة من وسيلة نقل الى أخرى الا بموافقة الدائرة الجمركية وبحضور موظف الجمرك المختص ، وذلك منعا من اتخاذ هذه الطريقة وسيلة لادخال البضائع الأجنبية أثناء عملية النقل الى اراضي الدولة للاستهلاك المحلي دون دفع الضرائب الجمركية المستحقة عليها .

ويترتب على ذلك أنه لا يجوز إجراء أي تعديل أو تغيير على البضائع العابرة وهي مارة أو مودعة برسم الترانزيت سواء من حيث التغليف أو التعبئة أو الوزن أو النوعية الا بإذن من دائرة الجمارك . كما لا يجوز لوسائل النقل المارة ترانزيت أن تقوم بأعمال النقل الداخلي لأي سبب من الأسباب . وتلافيا لحدوث أية مخالفات فإن دائرة الجمارك يمكنها وضع أختام على البضائع العابرة ، و لها اتخاذ أية اجراءات أخرى قد تراها . كما يحق لها الكشف في أي وقت على تلك البضائع ، ولا يسمح بفك الأختام عنها مهما كانت الأسباب الا بعد موافقة السلطات الجمركية وبحضور الموظف المختص .

ومن الاجراءات التي تتبع بالنسبة للسيارات العابرة وجوب التأمين عليها تأمينا شاملا لكافة الأخطار ، كما يجب أن يكون الهيكل المخصص لاستيعاب البضائع العابرة في وسيلة النقل معدا بشكل لا يسمح بالعبث بالبضائع المنقولة بعد وضع الأختام الجمركية على الأغطية والحبال التي تحيط بالهيكل .

وبعض الدول مثل الكويت ومصر عددت نقاط الحدود الجمركية والمسالك الشرعية الموجودة بها مراكز جمركية والتي لا يجوز عبور وخروج البضائع المارة بطريق الترانزيت والوسائل الناقلة لها إلا منها (م ٦٤ من قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ ، والمادة ٤٢ من قرار وزير المالية الكويتي رقم ١٥٢ لسنة ١٩٨٠) (١) .

(١) راجع الموسوعة الشاملة لقوانين القرارات الاقتصادية الجديدة ، إعداد المستشار أنور العربي ، القاهرة ، ١٩٨٧م ، ص ٢٩ . وراجع أيضا الاستاذ احمد المزيني في مؤلفه الزكاة والضرائب في الكويت قديما وحديثا ، الطبعة الأولى ١٩٨٤م ، ص ٢٦٣ .

ولم يحدد القانون قيمة التأمين النقدي أو الضمان المصرفي ، وبطبيعة الحال فإن قيمتها سوف لا تزيد عن قيمة الضريبة الجمركية التي يمكن أن تفرض على البضائع العابرة ، وبصفة عامة فإن تحديد قيمة التأمين النقدي أو الضمان المصرفي يترك لتقدير مدير عام الموانىء والجمارك ، لأن إلزام المستورد بدفع التأمين أو تقديم الضمان أمر جوازي بالنسبة للمدير فيجوز له أن يعفي المستورد تماما منه ، و بالتالي يجوز له إلزامه بتقديم ضمان قد يكون أقل من الضريبة الجمركية المستحقة أو معادلا لها .

وفي حالة قيام المستورد بتقديم ضمان نقدي أو مصرفي فلا يتم الافراج عن هذا الضمان الا اذا قدم للجمارك نسخة من منافيست البضاعة المارة ترانزيت موقعة من آخر منفذ جمركي خرجت منه البضائع على حدود دولة الامارات العربية المتحدة .

ووفقا للأحكام العامة التي تطبق على بضائع العبور في مختلف الدول فإنه يعتبر نقلا بالترانزيت عبر أراضي ومياه الدولة كل ما يبدأ نقله وينتهي خارج الحدود البرية والبحرية لهذه الدولة . ويعتبر كذلك نقلا بالترانزيت نقل السيارات الجديدة على عجلاتها ونقل المواشي والحيوانات الحية على أقدامها ، أو محملة بوسيلة نقل ما . واذا كانت البضائع العابرة منقولة على وسائل مصدرة لبلد ما لغرض التصريف التجاري ، إعتبرت تلك الوسائل جزءاً من البضائع العابرة .

ومن الأمور التي تشترطها دائرة الجمارك في البضائع العابرة أن تكون مصحوبة بمستندات رسمية تبين قيمتها ونوعيتها وكميتها ووزنها ومنشأها ومصدرها . كما يجوز السماح بعبور البضائع التي تحمل مستنداتها عبارة ترانزيت فقط دون حاجة لذكر جهة المقصد ، فلا يهم دائرة الجمارك التعرف على الجهة الأجنبية التي توجه اليها البضاعة ، فالمهم أن تكون البضاعة

المبحث الثاني

نظام السماح المؤقت

نظام بمقتضاه تعفى من الضرائب الجمركية المواد الأولية والسلع الوسيطة المستوردة بقصد تصنيعها في الدولة ، وكذا الأصناف المستوردة لأجل إصلاحها أو إكمال صنعها ، ثم إعادة تصديرها بعد ذلك في شكل سلع تامة الصنع ، يمكن استخدامها في الاستهلاك أو الانتاج .

ووفقا لاعلان الجمارك رقم ١٩٢/٨٨ الصادر في ١٢/١/١٩٨٨ (١) ، فقد جرى ابتداء من أول فبراير ١٩٨٨ تغيير نظام مستندات البضائع المستوردة لغرض إعادة تصديرها والتي كانت سابقا تصرح على بيانات بضائع العبور كالتالي :

١ ـ يتم التصريح للبضائع المشحونة بموجب قائمة شحن «مانيفست» باسم دبي لغرض إعادة تصديرها ، خلال ١٨٠ يوما من تاريخ البيان الجمركي ، على البيان العادي للبضائع الواردة الخاضعة للرسوم الجمركية أو على البيان العادي للبضائع الواردة المعفية من الرسوم الجمركية وليس على بيانات بضائع العبور التي كانت تستعمل قبل صدور هذا الاعلان ، وبشرط أن يظهر على أي من هذين البيانين عبارة « لغرض إعادة التصدير » (بند ب من الاعلان المشار اليه) .

٢ ـ أن يقوم المستورد بدفع تأمين نقدي أو تقديم ضمان مقبول لدائرة جمارك دبي . ولم يحدد الاعلان قيمة التأمين أو الضمان ، وكما سبق ان ذكرنا فانه يتحدد بقيمة الضرائب والرسوم المستحقة ، وهو أمر متروك لتقدير دائرة الموانيء والجمارك في دبي (بند ج من الاعلان المشار اليه) .

فإذا تخلف أحد الشرطين السابقين أو كلاهما ، كما لو انقضت المدة التي يجب اعادة التصدير خلالها دون إتمام ذلك أصبحت تلك الضرائب والرسوم واجبة الأداء .

وإذا كانت البضائع العابرة تمر فقط بأراضي الدولة ولا تستهلك محليا ، فهذا لا يمنع من خضوعها للقوانين والأنظمة السارية ، وبالتالي فإنه لا يسمح بعبور البضائع المحظورة كالمخدرات ، والبضائع المقاطعة كالتي يصدر بها قرارات من مكتب مقاطعة اسرائيل ، كما لا يسمح بعبور البضائع المقيدة مثل الأسلحة والمتفجرات والمواد الاستراتيجية إلا بموافقة مسبقة من السلطات الجمركية أو أية سلطات رسمية أخرى مختصة بالبلاد .

ويجوز بموافقة الجمارك تخزين البضائع العابرة في مخازن خاصة أو عامة لمدة لا تزيد عن ١٨٠ يوما يتعين أن تغادر خلالها البضاعة التي جرى تخليصها بموجب بيانات العبور الى الجهة الأجنبية المرسلة اليها .

وقد سبق أن رأينا أنه قد تم تحديد الفترة التي يجب أن تغادر خلالها بضائع العبور الدولة من ٣٠ يوما الى ١٨٠ يوما بموجب إعلان الجمارك رقم ١٤٠ لسنة ١٩٨٥م .

وبالنسبة لمبلغ التأمين المدفوع لضمان خروج بضاعة العبور في الموعد المحدد فقد ورد بالبند الثاني من هذا الاعلان أن الجمارك لا تقبل الا مطالبة واحدة فقط لإعادة مبلغ التأمين أو للتخلي عن الضمان المصرفي عن كل بيان من بيانات العبور ، ولكن يمكن للمطالبة أن تغطي أي عدد من أجزاء الشحنات ، شريطة أن تكون الأدلة المؤيدة لذلك واضحة تماما ، كما يشترط أن يجري تقديمها خلال ٢١٠ يوما من تاريخ بيان العبوروهذا يعني أنه يجب المطالبة بإعادة التأمين أو التخلي عن الضمان المصرفي خلال ٣٠ يوما من انتهاء فترة الستة أشهر المحددة لاعادة شحن بضاعة الترانزيت ، وقد تم العمل بهذا التمديد إعتبارا من ١/١/١٩٨٥م . (١)

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١٥٠ .

وهناك بعض التشريعات الجمركية مثل قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣م المعدل بالقانونين رقمي ٧٦/٨٨ ، ١٩٨٠/٧٥م ، قصر تطبيق فكـرة « السمـاح المـؤقت » على المـواد الأولية التي يتم استيرادها بقصد تصنيعها أو البضائع المستوردة من أجل إصلاحها أو تكملة صنعها .

أما البضائع التي تدخل البلاد بصفة مؤقتة على أن يعاد تصديرها هي بذاتها أو بالحالة التي وردت بها خلال الأجل المحدد كالآلات السينمائية التي ترد للبلاد لاستخدامها في تصوير الافلام السينمائية ، أو الأدوات الرياضية والمعـدات التي يأتي بهـا السيرك الأجنبي الذي يقدم عروضا بالدولة لمدة محددة ، والسيارات الأجنبية التي تدخل البلاد صحبة راكب وتخرج منها خلال مدة محددة فتخضع جميعها لما يسمى « بنظام الافراج المؤقت »(١) .

ويعرف نظام الافراج المؤقت « بنظام الموقوفات » ، ومثاله الافراج مؤقتا دون تحصيل الضريبة الجمركية عن سيارات السياح والعابرين بصفة عامة والأجانب القادمين للاقامة المؤقتة وذلك بشرط ألا تزيد مدة بقاء السيارة في مصر عن ستة أشهر ، ويجوز أن تمتد هذه المدة بإذن خاص من مدير عام الجمـارك في حالة تجدد مدة الاقامة المؤقتة لأكثر من ستة أشهر ، على ألا تتجـاوز مدة بقاء السيارة سنة واحدة . كما يعفى من الضريبة الجمركية السيارة الخاصة بالسياح أو الأشخاص الذين يقيمون خارج مصر اذا قدم الشخص دفتـر تربتيـك أو دفتر مرور صادر من احدى نوادي السيارات الأجنبية المعترف بها ، وذلك بالشروط والأوضاع التي يقررها مدير الجمارك .

فإذا حدثت مخالفة لهذه الشروط ، أو في حالة وقوع غش أو تدليس بهدف التهرب من دفع الضريبة ، كما لو قام أحد المتمتعين بالافراج المؤقت بمحاولة إخراج سيارة منخفضة القيمة تكون مشابهة للسيارة مرتفعة القيمة التي دخلت البـلاد وفقا لنظام الافراج المؤقت عن طريق التغيير في أرقام الموتور والشاسيه والتصرف فيها بالداخل وتحقيق أرباح وفيرة من جراء ذلك ، ففي هذه الحالة فان الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم تستحق على

---

(١) راجع : مستشار أبو اليزيد المتيت ، المرجع السابق ، ص ١٨٤ .

ورغم عدم النص فإننا نرى أنه يجوز إطالة المدة بقرار من مدير عام دائرة الموانىء والجمارك اذا كانت هناك مبررات تستدعي ذلك ، أما اذا قام المستورد بعملية اعادة تصدير البضائع خلال المدة المحددة فإن التأمين النقدي سيعاد رده اليه ، أو سيفرج عن الضمان المصرفي الذي قدمه وذلك بشرط أن يقدم اثباتا مقبولا بأن هذه البضائع قد تم اعادة تصديرها حسب الاجراءات الحالية (١) .

ونحن نرى أن نقل البضائع الى احدى المناطق الحرة مثل « منطقة جبل علي » إنما يأخذ حكم « إعادة التصدير » ، وبالتالي يتعين رد التأمين النقدي للمستورد ، أو الافراج عن الضمان المصرفي في هذه الحالة (٢) .

ومن أمثلة السماح المؤقت التي ورد النص عليها في قوانين دولة الامارات العربية المتحدة نص المادة الثالثة من القانون الاتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١م ، حيث نصت على أن تعفى من الضريبة بصفة مؤقتة السلع المستوردة من التبغ ومشتقاته من سجائر وسيجار ، إذا كان استيرادها بقصد إعادة تصديرها الى خارج الدولة بحالتها ، أو بعد تصنيعها أو تكملة تصنيعها .

ويشترط للإعفاء أن يودع المستورد لدى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة تأمينا نقديا أو ضمانا مصرفيا بقيمة الضريبة المستحقة ، وأن تتم اعادة التصدير خلال سنة من تاريخ الاستيراد ، فإذا انقضت هذه المدة دون أن تتم إعادة التصدير أصبحت الضريبة واجبة الأداء ، ويجوز الاستثناء من شرط ايداع التأمين أو الضمان ، كما يجوز مد المدة وذلك في الحالات ووفقا للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية ، وهو ما سنعرضه تفصيلا بالقسم الثاني من الكتاب .

---

(١) جاء بالبند (د) من الاعلان المشار اليه أن مستندات إعادة التصدير هي نفس المستندات المطلوبة لعملية « التصدير » ، وعلى ذلك يتعين على كل من يرغب في إعادة التصدير استيفاء ما يلي :-
أ - « بيان البضائع الصادرة » إذا كانت عملية إعادة التصدير ستتم عن طريق ميناء راشد أو ميناء جبل علي، أو مطار دبي الدولي .
ب - « قوائم البضائع الصادرة » اذا كانت عملية اعادة التصدير ستتم عن طريق ميناء الحمرية أو قسم السفن أو قسم النقل البري أو قسم الطرود البريدية .

(٢) استنادا الى الاجراءات المطبقة حاليا فان دائرة جمارك دبي تقبل طلبا واحدا لاعادة التأمين أو رد الضمان لكل بيان جمركي عن بضاعة تم استيرادها بهدف إعادة تصديرها . لكن من الممكن أن يغطي هذا الطلب أي عدد لأجزاء شحنات ، بشرط أن تكون المستندات الدالة على ذلك واضحة كما يجب تقديمها خلال ٢١٠ يوما من تاريخ تظهير البيان ، أي خلال ٣٠ يوما من انتهاء فترة السماح بإعادة التصدير البالغة ١٨٠ يوما (الاعلان المشار اليه ، المرجع السابق ، ص ١٥٦ ، بند هـ) .

المبحث الثالث

نظام الدروباك

معنـاه نظام رد الضريبة ، وفيه يقوم المستورد بدفع الضريبة الجمركية للدولة عن البضائع التي استوردها ، لكن يكون من حق المستورد استردادها مرة ثانيـة عند تصديره سلعا تدخل في تكوينها هذه البضائع السابق دفع ضريبة الاستيراد عنها .

ويـلاحـظ أن نظام الدروباك يتشابه مع نظام السماح المؤقت ، لأنه في الحالتين يقوم الأفراد باستيراد مواد أولية أو سلع وسيطة بقصد تصنيعها في الدولة ثم اعادتها في شكل سلع تامة الصنع ، وتقوم الدولة باعفاء هذه المواد المستوردة من الضريبة الجمركية من أجل خفض تكلفة السلعة مما يساهم في التنمية الصناعية وزيادة الصادرات . ومن الأمثلة العديدة التي تستفيد من هذا النـظام إستـيراد المطاط الطبيعي واستخدامه في صناعة الأحذية والكاوتشوك مثلا . وإعادة تصدير هذه السلع تامة الصنع ، كذلك استيراد خام الكـاكاو وإعادة تصديره في شكل سلعة الشكولاتة ، والخيوط القطنية والصوفية والحريرية وإعادة تصديرها في شكل أقمشة أو ملبوسات ... وهكذا .

والفـرق بين النـظامـين أن طريقـة رد الضريبة أو الدروباك تدفع فيها الضرائب المستحقة على المواد المستورد عند دخولها الى الدولة ، ولكن يكون من حق دافعهـا إستـردادها مرة ثانية عند اعادة تصديره سلعا تدخل في إنتـاجها المواد الأولية التي دُفعت عنها الضريبة مؤقتا ، ومن أمثلتها في دولة الامارات العربية المتحدة رد « قيمة التأمين النقدي » الى مصدري السجائر التي دخل في انتاجها التبغ السابق إستيراده والذي لم يتم استهلاكه داخل الدولة .

أمـا في طريقـة السمـاح المؤقت ، فكما سبق أن رأينا ، فإن السلطات الجمركية تسمح فيها بدخول المواد الأولية والوسيطة المستوردة دون دفع الضرائب الجمركية المستحقة عنها ، وقد يكتفى بأن يقدم المستورد ضمانا مصرفيا بقيمة الضريبة المستحقة ، على أن يعاد تصدير هذه المواد في شكل

السيـارة فورا ، فضــلا عن توقيــع العقوبات الأخرى المنصوص عليها في القوانين واللوائح الخاصة (المادة الثانية من قرار وزير الخزانة المصري رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٣) (١) .

ويـلاحـظ أن نظام الافراج المؤقت قد ورد النص عليه في قانون جمارك دبي ، حيث جاء بإعلان الجمارك رقم ٣٢ الصادر في ١٩٧٦/٨/٣١م أن السيارات المستوردة مؤقتا والمعفاة بمستندات سفر دولية تعفى من الضريبة الجمركية (٢) . وهذا النظام هو المعروف بنظام التربتيك . ويلاحظ أن هذا الاعلان لم يحدد أقصى مدة لبقاء السيارة المستوردة مؤقتا داخل الدولة على خلاف ما ورد بقرار وزير الخزانة المصري رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٣م السابق الاشارة اليه والذي حدد هذه المدة بعام على الأكثر بحيث تستحق الضريبة إذا لم تغادر السيارة الأراضي المصرية خلالها .

ونحن نرى أنه في هذه الحالة تترك هذه المسألة لتقدير مدير دائرة الموانىء والجمارك وفقا للظروف المحيطة ، وإن كنا نفضل أن يصدر إعلان جمركي بتحديد هذه المدة بفترة عام مثلا .

---

(١) راجع : المستشار أبو اليزيد المتيت ، المرجع السابق ، ص ١٨٥ .
(٢) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، المرجع السابق ، ص ١٤٢ ؛ أنظر ايضا ما سبق ص ٢١٢ (اعفاء السيارات الخصوصية) .

المبحث الرابع

نظام المنطقة الحرة بجبل علي

المنطقة الحرة عبارة عن منطقة تقع داخل حدود الدولة الجغرافية غير أنها تعامل من الناحية الجمركية معاملة البلد الأجنبي وذلك فيما يتعلق بعلاقتها بباقي أجزاء الدولة التي تتبعها هذه المنطقة الحرة . وقد سُميت بهذا الاسم بسبب حرية التجارة بين هذه المنطقة وبين العالم الخارجي ، فلا توجد ضرائب جمركية يتم فرضها على المبادلات التي تتم فيما بينها وبين الدول الأجنبية .

ومع ذلك فإن قوانين ولوائح الدولة الأخرى وغيرها من الأنظمة والتعليمات تسري داخل المنطقة الحرة ، فهي تخضع لسيادة الدولة باستثناء السيادة الضريبية في علاقتها بالعالم الخارجي .

وتلجأ الدول الى اتباع اسلوب المناطق الحرة لجذب رءوس الأموال الأجنبية بجانب رأس المال الوطني للعمل في أراضيهاعن طريق تقرير تيسيرات مالية وتشريعية للمشروعات التي تعمل في المنطقة الحرة سواء أكانت مشروعات وطنية أم أجنبية ، وذلك بهدف تشجيع الصناعات التصديرية التي تساعد على تحقيق فائض في الميزان التجاري للدولة من ناحية ، كما تعمل من ناحية أخرى على حسن إستغلال الموارد الوطنية من بشرية ومادية وتكوين قلعة صناعية تكون أساسا للتنمية الاقتصادية والوصول بالدولة الى مصاف الدول المتقدمة صناعيا بما لذلك من فوائد في رفع مستوى معيشة الأفراد من النواحي المادية والاجتماعية والحضارية .

لكل هذه الأسباب وغيرها اتبعت دولة الامارات العربية المتحدة نظام المناطق الحرة سواء أتم ذلك في المطارات أم الموانىء البحرية المنتشرة في جميع إمارات الدولة . ومن أهم هذه المناطق الحرة التي أنشئت بالدولة ، بل وفي منطقة الخليج بصفة عامة منطقة جبل علي التابعة لإمارة دبي .

سلع تامة الصنع خلال مدة معينة ، فإذا انقضت هذه المدة دون اعادة التصدير كانت الضريبة واجبة الأداء ، ومثال ذلك أيضا ما نصت عليه المادة الثالثة من القانون الاتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١م ، في شأن فرض ضريبة جمركية اتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته والتي سبق لنا الاشارة اليها فيما قبل .

ويتضح مما سبق أن طريقة السماح المؤقت تتضمن تسهيلات أكبر للمستوردين لأنها لا تجبرهم على تجميد جزء من أموالهم في شكل تأمين نقدي أو ضريبة جمركية خلال الفترة التي يتم فيها تصنيع المواد المستوردة واعادة تصديرها تامة الصنع ، وذلك كما هو الحال في طريقة « الدروباك » (١) .

---

(١) من بين أوجه الخلاف بين نظام « السماح المؤقت » ونظام « الدروباك » وفقا للتشريعات واللوائح المالية المصرية انه في ظل النظام الأول يجب على المستورد أن يقدم للجمارك موافقة الرقابة العامة على النقد للافراج عن السلعة ، غير انه يعفى من تراخيص الاستيراد والتصدير ، ولذلك فهو يلتزم بإعادة تصدير السلعة التي قام باستيرادها ، فإذا تصرف فيها في غير الغرض الوارد من أجله ، كما لو باع سيارة دخلت البلاد بصفة مؤقتة ، فإن تصرفه يعتبر تهربا جمركيا ، أما في نظام « الدروباك » فإن المستورد يلتزم بتقديم ترخيص استيراد وترخيص تصدير للسلطات الجمركية ، لذلك فهو يلتزم بسداد الضرائب الجمركية والرسوم الأخرى المستحقة على السلعة المستوردة قبل الافراج عنها ، لكن يحق له استرداد ما دفعه من ضريبة اذا قام بتصدير هذه السلعة خلال سنة ، أما اذا تصرف في السلعة داخل البلاد أو اذا مرت مدة السنة دون أن تتم عملية التصدير سقط حقه في استرداد ما دفعه من ضريبة جمركية ، ولا يعتبر تصرفه في السلعة داخل البلاد بمثابة تهرب جمركي كما هو الحال بالنسبة للسماح المؤقت (قارن : أبو اليزيد المتيت ، المرجع السابق ، ص ١٩٠) .

القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م بشأن الأعمال في المنطقة الحرة في ميناء جبل علي والتي سوف نعرضها فيما بعد .

وفيما يتعلق بإدارة المنطقة الحرة فقد صدر المرسوم رقم (١) لسنة ١٩٨٥م بانشاء سلطة المنطقة الحرة في جبل علي ، ونصت المادة الثالثة على أن تنشأ بموجب هذا المرسوم هيئة اعتبارية تعرف باسم سلطة المنطقة الحرة في ميناء جبل علي وتكون تابعة للحكومة ، ومركزها في ميناء جبل علي (١) .

ووفقا للمادة الخامسة من هذا المرسوم فإن السلطة تدار من قبل مجلس ادارة لا يقل عدد أعضائه عن ثلاثة ولا يزيد عن خمسة ، ويتم تعيين الأعضاء وتحديد مراكزهم ومدة عملهم بأمر يصدره الحاكم . وبالنسبة للنظام الداخلي وأسلوب الادارة فإن المجلس يقوم بوضعه ، ويصير العمل بهذا النظام بعد مصادقة سمو الحاكم عليه .

أما المادة الرابعة من هذا المرسوم فقد حددت مهام سلطة المنطقة الحرة في ميناء جبل علي بالاشراف على المنطقة الحرة ، بما في ذلك ما يلي :
١ ـ وضع الأنظمة اللازمة لادارة المنطقة الحرة .
٢ ـ إصدار التراخيص للشركات الراغبة في العمل بالمنطقة الحرة .
٣ ـ تزويد الشركات بناء على طلبها بالفنيين والحرفيين والاداريين وغيرهم من العمال وفق ما تقتضيه طبيعة العمل في المنطقة الحرة ، ووفق شروط يتم الاتفاق عليها بين الشركة الطالبة وبين سلطة المنطقة الحرة .

ويلاحظ أن هذه المادة استخدمت لفظ « الشركات » فقط ولم تنص على الصور الأخرى من التنظيمات القانونية التي يتم من خلالها ممارسة النشاط بالمنطقة ، كالمشروعات الفردية والتوكيلات وغيرها . ولا يعني ذلك أن الصورة الوحيدة لممارسة النشاط في المنطقة هو أن يتخذ شكل شركة ، فوفقا للقانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م ، بشأن الاعمال في المنطقة الحرة في ميناء جبل علي ،

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ٧٣ .

ونظرا للأهمية الحالية والمستقبلية لهذه المنطقة ، والآمال المعقودة عليها في أن تكون ركيزة للتنمية الصناعية بصفة خاصة ، والتنمية الاقتصادية بصفـة عامة سوف نتناول التشريعات التي نظمت إنشاء المنطقة وسير العمل بها بشيء من التفصيل ، وهذا يتطلب شرح الموضوعات التالية :

١ ـ إنشاء المنطقة وادارتها .

٢ ـ المال المستثمر بالمنطقة الحرة .

٣ ـ مجـالات الاستثمار .

٤ ـ الوضع القانوني للبضائع الواردة للمنطقة أو الصادرة منها .

المزايا والضمانات المقررة للعمل بالمنطقة الحرة .

وسوف نخصص لكل موضوع من هذه الموضوعات مطلبا مستقلا فيما يلي :

المطلب الأول

انشاء المنطقة وادارتها

صدر القانونم رقم (١) لسنة ١٩٨٠م بإنشاء منطقة حرة في ميناء جبل علي (١) . وقد حددت المادة الثانية من هذا القانون الهدف من انشاء المنطقة وهو تخزين البضائع الواردة لهذه المنطقة ، كما ورد بهذه المادة أن مكان هذه المنطقة ومساحتها سوف يتحدد بتعليمات تصدر من قبل سمو حاكم دبي .

وقد صدرت التعليمات المشار اليها بتاريخ ١٩٨٣/٥/٧م (٢) وسميت تعليمات بشأن المنطقة الحرة في ميناء جبل علي لسنة ١٩٨٣م ، ونصت المادة الثانية منها على أن تكون مساحة المنطقة الحرة وحدودها في منطقة جبل علي وفقا للخريطة المرفقة بهذه التعليمات .

وتبـدو فائـدة هذا التحديد أنه يعتبر اطارا مكانيا للقواعد والنظم التي تخضـع لهـا العمليـات التي تتم في هذه المنطقة ، وبالتالي فإن المشروعات والأعمال التي تتم خارجها لا تتمتع بالمزايا والتيسيرات المنصوص عليها في

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، المرجع السابق ، ص ٦٧ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٧١ .

أما الشركات والمؤسسات التي تحصل على رخصة مقيدة فيشترط أن تكون مسجلة خارج دولة الامارات العربية المتحدة ، كأن تكون فرعا لشركة أجنبية مقرها أو مركزها الرئيسي في الخارج ، وعليه فانها لا تخضع لأية ضوابط ملكية وطنية أو متطلبات المشاركة الوطنية ، وبالتالي فلن يسمح لها بالقيام بأعمال تجارية في دولة الامارات العربية المتحدة الا عن طريق الوكيل المحلي .

والشركات والمؤسسات التي تحصل على الرخصة المقيدة هي التي تتمتع بالاعفاءات من ضرائب الحكومة ورسوم البلدية بالنسبة للعمليات التي تجري في المنطقة الحرة ، كذلك يمكنها تحويل الميزانية المستوردة والأرباح التي تحققها نتيجة الأعمال المنجزة في المنطقة الحرة بحرية خارج البلاد لمدة لا تقل عن ١٥ عاما على التفصيل الذي سنراه فيما بعد .

وقد تم انشاؤها لاستخدامها في عمليات التخزين ، ولتوفير مرونة اضافية للقيام بعمليات التبادل التجاري بعد أن ثبت عدم كفاية المنطقة المسيجة لاستيعاب جميع عمليات التخزين .

والقسم الثاني من منطقة جبل علي هو منطقة الاستيداع الجمركي الخاصة . وهو عبارة عن قطعة أرض تقع ضمن المساحة الكلية المخصصة لمنطقة التجارة الحرة في جبل علي ، ولكنها تقع خارج سياج الأمن .

وتتولى الجمارك اصدار رخص استخدام منطقة الاستيداع الجمركي الخاصة ، وتقع مسئولية أمن هذه المنطقة على عاتق المستأجر ، أي أن كل شركة أو جهة تشغل مساحة من هذه المنطقة يقع على عاتقها تأمين وحراسة هذا الجزء .

ولا يعني ذلك عدم خضوع هذه المنطقة لرقابة حكومية ، حيث تختص دائرة الجمارك بهذه الرقابة من خلال قيام الجهة التي ترغب في شغل جزء من المنطقة بإعداد أنظمة واجراءات للمراقبة تقدمها للجمارك للموافقة عليها أو رفضها على التفصيل الذي سنعرضه في الجزء الخاص بالمستودعات فيما بعد .

فإن جميع أنواع أشكال ممارسة النشاط مسموح بها في المنطقة ، وكنا نفضل أن يستخدم المشرع لفظ الشركات والمشروعات في المادة الرابعة المشار اليها منعا من اي لبس أو غموض ، وحسنا فعل القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م حيث أزال كل لبس أو غموض عندما استخدم لفظ الشركات والأفراد والمصانع والمشروعات الصناعية ، وكلها يرخص لها بالعمل في المنطقة الحرة على ما سنعرضه تفصيلا فيما بعد .

ومن أهم اختصاصات سلطة المنطقة الحرة التي وردت في هذه المادة هو إصدار التراخيص للمشروعات الراغبة في العمل بها ، فخارج المنطقة الحرة تختص البلديات بمثل هذه الأمور ، وعلى ذلك ، وكما سنرى في المادة ١٢ من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦م السابق الاشارة اليه ، فإن القوانين والأنظمة المتعلقة بالبلدية ، أو السلطات والصلاحيات الداخلة ضمن اختصاصها لا تسري على هذه المشروعات ، ويعد ذلك من المزايا والتسهيلات التي منحها المشرع في دبي لمشروعات المنطقة الحرة في جبل علي ، وميزها بذلك عن المشروعات التي تتم خارج المنطقة الحرة في مدينة دبي أو غيرها من مدن الدولة .

ووفقا لما ورد في كتيب جمارك دبي الصادر في فبراير ١٩٨٥م فإن منطقة جبل علي تنقسم الى قسمين ، الأول هو المنطقة الحرة وتتولى سلطة المنطقة إدارتها ، وتعود في مسئوليتها الى حكومة دبي ؛ وتقوم سلطة ميناء جبل علي بإدارة الأعمال اليومية في المنطقة وذلك نيابة عن سلطة المنطقة الحرة(١) .

وهناك نوعين من الرخص تصدرهما سلطة المنطقة الحرة للشركات والمؤسسات والمشروعات التي ترغب في تأسيس مقر لها في المنطقة الحرة . الأولى رخصة عامة ، والثانية رخصة مقيدة والفرق بين النوعين يكمن في ان الشركات التي تعمل برخصة عامة يجب عليها الامتثال لأحكام ومتطلبات الدوائر الاتحادية والبلدية بالنسبة للعمليات المنجزة لدولة الامارات العربية المتحدة ، وكذلك بالنسبة للعمالة .

---

(١) كتيب جمارك دبي ، المرجع السابق ، ص ٣٤

أ ـ تحـويـلات مصرفيـة بإحدى العملات الحرة عن طريق أحد البنوك المعتمدة في دولة الامارات العربية المتحدة أو بالخصم على حسابات بالنقد الأجنبي ، يتم الاحتفاظ بها لدى هذه البنوك .

ب ـ آلات ومعدات وخامات ومواد وسلع مستوردة من الخارج لأغراض إقـامة وتشغيل المشروعات المرخص بها . ولا يشترط أن تكون هذه الآلات والمعدات ووسائل النقل المستخدمة جديدة أو حديثة الصنع .

ج ـ الحقوق المعنوية كبراءات الاختراع والعلامات التجارية المسجلة في دولة من دول الاتحاد الدولي للملكية الصناعية .

د ـ آلات ومعـدات ووسائل نقل ومواد خام يتم الحصول عليها من داخل الدولة سواء أكانت وطنية أم أجنبية الصنع أو المصدر ، أي سواء أكانت محلية أم أجنبية .

هـ ـ رءوس أموال محلية بعملة دولة الامارات العربية المتحدة (الدرهم) سواء أكانت مملوكة لوطنيين أم أجانب .

٢ ـ الأموال المحظور ادخالها للمنطقة الحرة :

نصت المادة (١٣) من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦م المشار اليه على أن يحظر إدخال البضائع التالية للمنطقة الحرة :

أ ـ البضائع الفاسدة ، أيا كان سبب الفساد ، كإنتهاء الصلاحية ، أو التلوث الذري مثلا .
ب ـ البضائع المخالفة لقوانين حماية الملكية التجارية والصناعية والأدبية والفنية ، وهي التي تتضمن غشا تجاريا أو صناعيا ، أو غيره ، كالبضائع المقلدة أو التي تحمل أختاما أو علامات مزورة .
ج ـ البضـائـع المقـاطعة أو التي تقرر الحكومة مقاطعتها ، كالبضائع الاسرائيليـة أو بضـائـع جنـوب افريقيا أو الشركات التي تتعامل مع هذه الجهات ، وفقا لقوانين المقاطعة المعمول بها في الدولة .

المطلب الثاني

المال المستثمر بالمنطقة الحرة

لبيان الأموال التي يجوز استثمارها بالمنطقة الحرة في ميناء جبل علي فإننا سنعالج أمرين ،الأول : أنواع هذهالأموال ، والثاني شكل المال المستثمر .

أولا : أنواع الأموال التي يجوز استثمارها .

١ ـ الأموال المسموح بدخولها للمنطقة الحرة :

لم يتطلب المشرع أنواعا معينة من الأموال أو البضائع التي يجوز ادخالها واستثمارها بمنطقة جبل علي ، فلم يشترط مثلا أن يكون رأس المال بعملة دولة الامارات وهي الدرهم ، فأيا كانت العملة التي يتكون منها رأس المال المستثمر ، فهي تصلح للاستثمار كالدولار ، أو الدينار العراقي ، أو أي عملة ، وهذا أمر طبيعي ، لأن الدولة تتبع نظام حرية الصرف ، فأيا كان الشكل الذي يتخذه رأس المال الأجنبي المستثمر ، فإنه يمكن تحويله وفقا لقوانين الدولة لأية عملة أجنبية أخرى ، لدرهم الامارات العربية المتحدة .

كما لم يشترط القانون أن يتخذ رأس المال المستثمرشكل توريد أصناف معينة من الآلات والمعدات والمهمات ، فالمشروع يمكنه استخدام أية آلات أو معدات ، سواء كانت جديدة ، أم مستعملة ، وأيا كانت جهة الصنع ، وطنية أم أجنبية ، بشرط ألا تكون من جهة يحظر التعامل معها كإسرائيل وجنوب افريقيا مثلا .

وتطبيقا لذلك فقد نصت المادة الثالثة من القانون ر(٢) لسنة ١٩٨٦م بأنه مع مراعاة حكم المادة (١٣) التي تحدد البضائع المحظور ادخالها للمنطقة الحرة ، فإن هذه المنطقة تكون مفتوحة لجميع أنواع البضائع من جميع المصادر ، سواء كانت أجنبية أو وطنية .

فأيا كان نوع المال المستثمر ، فإنه يصلح للاستثمار في منطقة جبل علي بشرط ألا يكون من الأصناف المحظور دخولها للمنطقة الحرة وفقا للمادة ١٣ من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م .

ويمكن القول بصفة عامة أن الأموال المستثمرة في المشروعات التي يرخص بإقامتها في المنطقة الحرة ترد على وجه من الوجوه التالية :

فهذه المادة لم تشترط أن تكون ملكية هذه البضائع للمواطنين ، أم للأجانب أو مملوكة بالمشاركة بين المواطنين والأجانب معا ، كما لم ترد مادة تتضمن صراحة أو ضمنا هذا التحديد . وعلى ذلك فأيا كان شكل المال المستثمر وطنيا ، أم أجنبيا ، أم منفردا ، فيجوزاستثماره في المنطقة الحرة بجبل علي ، وهذا بخلاف الاستثمار خارج المنطقة الحرة حيث لا يجوز للعنصر الأجنبي أن يعمل منفردا ، فلا بد من مشاركة العنصر الوطني في ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي أو الزراعي بالدولة .

هذا من ناحية شكل ملكية المال المستثمر ، أما من ناحية نوعية النظام القانوني الذي يتم من خلاله استثمار الأموال بالمنطقة الحرة ، فإن القانون وفقا للمادة الخامسة والحادية والثانية عشرة لم يشترط أن يتخذ المال المستثمر شكل معين كشركة مساهمة أو شركة توصية ، أو مشروع فردي أو غيره .

فالمادة الخامسة من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م تنص على أن يسمح بتأسيس المصانع ، ومصانع التجميع ، والمشاريع الصناعية الأخرى ، وتعاطى أعمال الشحن والتأمين والتخزين ، وأية أعمال تجارية أو مالية أخرى في المنطقة الحرة . فالمصانع ، والمشاريع الصناعية والأعمال التجارية والمالية الأخرى المنصوص عليها في هذه المادة يمكن أن تتخذ شكل شركة أيا كان نوعها ، كما يمكن أن تتخذ شكل مشروع فردي مملوك بالكامل للعنصر الوطني أو الأجنبي ، مثل مكاتب المحاسبة ، والاستشارات القانونية ، ومشروعات النقل والتأمين وغيرها من المشروعات الفردية (١) .

ويستفاد نفس هذا الحكم من المادة ١١ من هذا القانون ، حيث نصت على أنه يجوز للشركات والأفراد أن توظف أو تستخدم من تشاء في أعمالها في المنطقة الحرة . فلفظ الشركات ورد هنا مطلقا ، وبالتالي يجوز إنشاء أي نوع من الشركات في المنطقة الحرة . وأيضا يجوز للأفراد العمل وبدون مشاركة في هذه المنطقة . كما ورد نص مماثل في المادة الثانية عشرة من هذا القانون ، والتي سنتعرض لها بالتفصيل عند شرحنا للمزايا والتسهيلات الممنوحة في المنطقة الحرة بجبل علي .

---

(١) المشروع الفردي عبارة عن مشروع يقوم به في العادة فرد واحد هو الذي يتولى التمويل الى جانب الادارة ، وهو الذي يستفيد مما يحققه المشروع من ارباح ويتحمل ما يصاب به من خسائر . وقد يقوم صاحب المشروع بالعمل بمفرده وقد يستعين بأفراد أسرته او بعض العمال . وهو أوسع انتشارا في الحرف الصغيرة مثل ورش الحدادة ، واصلاح السيارات ، ومحلات تجارة التجزئة . راجع في ذلك : د. راشد البراوي ، المرجع السابق ، ص ٤٦٠ .

د ـ البضائع التي تحمل كتابات أو رسوم أو زخارف أو علامات أو أشكال تتعارض مع معتقدات وتعاليم ومفاهيم الأديان السماوية ، كالبضائع التي تحمل صورا مخلة بالآداب والحياء العام .

وإذا كانت هذه الفقرة تتضمن حظر ادخال البضائع التي تحمل رسوما أو زخارف أو كتابات وغيرها تتعارض مع المعتقدات الدينية ، حتى ولو كانت البضائع في ذاتها ، أي بدون هذه الرسوم والأشكال لا تنطوي على هذه المخالفة ، كالمنسوجات القطنية المنقوش عليها رسوما وزخارف مخالفة ، فمن باب أولى يحظر ادخال البضاعة التي حرمتها صراحة الأديان السماوية لذاتها كلحم الخنزير مثلا .

هـ ـ الأفيون الخام والمصنع وورق الكوكا والقنب الهندي والحشيش أو الراتنج المستحضر من القنب الهندي أو من الشهدانج وورق القات .

و ـ البضائع والذخائر الحربية ، الا ما كان منها بموجب ترخيص من السلطة المختصة في الامارة .

وعلى ذلك يجوز ادخال أي نوع من أنواع البضائع للمنطقة الحرة في جبل علي ، فيستطيع المستثمر الوطني والأجنبي أن يدخل المواد الأولية والسلع الوسيطة والسلع تامة الصنع والآلات والمعدات ووسائل النقل ووسائل الاتصال وغير ذلك من البضائع بشرط ألا تكون من الأصناف المحظور دخولها للمنطقة الحرة وفقا للمادة ١٣ السابق الاشارة اليها .

ثانيا : شكل المال المستثمر :

يقصد بهذا المصطلح ، تلك الصورة التي يمكن من خلالها استثمار رأس المال الوطني والعربي والأجنبي داخل المنطقة الحرة ، فهل يتعين أن يتخذ شكل المال المستثمر صورة المشاركة بين رأس المال الوطني والأجنبي ، بمعنى عدم جواز استثمار رأس المال الأجنبي منفردا ودون مشاركة العنصر الوطني .

يتضح من مطالعة النصوص الصريحة لقوانين المنطقة الحرة بجبل علي أن المشرع لم يحدد شكلا معينا للمال المستثمر ، فالمادة الثالثة من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦م ، السابق الاشارة اليه نصت صراحة على أن تكون المنطقة الحرة مفتوحة لجميع البضائع ، من جميع المصادر ، سواء كانت أجنبية أو وطنية .

المطلب الثالث

مجالات الاستثمار

لم يتضمن القانون تحديدات معينة لمجالات الاستثمار ، وإنما يجوز ممارسة أي نشاط صناعي أو تجاري أو زراعي أو أية مهنة أو عملية بالمنطقة الحرة . وقد نصت المادة الخامسة من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦م على ذلك بقولها « يسمح بتأسيس المصانع ومصانع التجميع والمشاريع الصناعية الأخرى وتعاطي أعمال الشحن والتأمين والتخزين ، وأية أعمال تجارية أو مالية أخرى في المنطقة الحرة » ، كما نصت المادة السادسة من هذا القانون على السماح بوضع البضائع لاستهلاكها أو استعمالها داخل المنطقة الحرة ، وتعفى هذه البضائع من الرسوم الجمركية . فهذه النصوص جاءت واسعة لتشمل كافة الأنشطة التي يمكن ممارستها بالمنطقة . ويمكن ضرب أمثلة على هذه الأنواع من الأنشطة والعمليات التي يجوز للسلطة المختصة منح الترخيص بمزاولتها في المنطقة الحرة وفقا لما يلي :

أولاً ـ العمليات الصناعية وعمليات التجميع :

فيجوز الترخيص بانشاء أية صناعة أو القيام بعمليات التجميع أو التركيب أو المشاريع الصناعية الأخرى التي تقوم بعمليات التجهيز أو التجديد أو غير ذلك مما يحتاج الى مزايا المنطقة الحرة للافادة من المركز الجغرافي للمنطقة باعتبارها ميناءً بحرياً يسهل من خلاله عمليات نقل وشحن مستلزمات الانتاج وتحويلها الى سلع تامة الصنع داخل المنطقة ثم إعادة تصديرها الى العالم الخارجي ،بالاضافة الى التسهيلات المالية والجمركية والتشريعية التي تحصل عليها هذه المشروعات ، مما يتيح لها انتاج السلعة بأسعار مخفضة وتكون بذلك قادرة على منافسة السلع المماثلة المعروضة في السوق العالمي ، فتنشط عمليات التصدير مع ما يترتب على ذلك من فائدة محققة لاقتصاد الامارة بصفة خاصة واقتصاد الدولة بصفة عامة .

لكن يثور التساؤل عما اذا كان من الممكن انشاء نوع من الشركات في المنطقة الحرةلا يكون مسموحا بانشائه وفقا لقانون الشركات الاتحادية رقم ٨ لسنة ١٩٨٤ ، فالقانون الاتحادي نص عل سبيل الحصر على سبعة أنواع من الشركات التجارية التي يجوز انشاؤها بالدولة وهي :

— شركة التضامن
— شركة التوصية البسيطة
— شركة المحـــاصة
— شركة المساهمة العامة
— شركة المساهمة الخاصة
— الشركة ذات المسئولية المحدودة
— شركة التوصية بالأسهم

ونصت المادة ٦ من هذا القانون على بطلان كل شركة لا تتخذ شكلا من هذه الأشكال السبعة (١) .

ونظرا لعدم وجود نص بقانون المنطقة الحرة يعفي المشروعات والشركات التي تعمـل بالمنطقة الحرة من الخضوع لقوانين الشركات سواء المحلية أو الاتحادية بالدولة ، فإن قانون الشركات الاتحادي تسري أحكامه بالنسبة للمشروعات بالمنطقة الحرة . ولذلك فان أي مشروع يتخذ شكل شركة تجارية بخلاف الأشكال السبعة المشار اليها يعتبر باطل ويتعين الزامه باتخاذ أحد هذه الأشكال . فإذا اتخذ أحد مشروعات المنطقة الحرة شكل شركة أجنبية لا مثيـل لهـا في هذه الأشكال السبعة فإن تكوين هذه الشركة الأجنبية في المنطقة الحرة يعتبر باطل وفقا لنص المادة ٦ من قانون الشركات الاتحادي. ويجب إلزام هذه الشركة بأن تتخذ أحد الأشكال المنصوص عليها في هذا القـانـون حتى يمكن الاعتراف بها والسماح لها بمباشرة نشاطها بالمنطقة الحرة ومنحها الامتيازات المنصوص عليها في القانون الصادر بانشاء المنطقة الحرة بجبل علي والتي سنعرضها تفصيلا فيما بعد .

---

(١) راجع في تفصيل أنواع الشركات التجارية في دولة الامارات العربية المتحدة ، د. فايز نعيم رضوان ، الشركات التجارية ، مرجع سابق ، ص ٢٥ وما بعدها .

ثالثاً ـ عمليات الفرز والتنظيف والخلط :

فيجوز الترخيص بإجراء عمليات الفرز والتنظيف والخلط والمزج لبضائع محلية ، ثم إعادة تعبئتها ، أو ما شابه ذلك من عمليات تغيير حالة البضاعة الموجودة بالمنطقة الحرة وفقا لمقتضيات حركة التجارة ، وتهيئتها بالشكل الذي تتطلبه الأسواق ، وفي هذه الحالة لا يجوز اثبات بيانات على الأغلفة الجديدة تخالف طبيعة البضائع أو منشأها أو أية بيانات أخرى من شأنها تمتع هذه البضائع بمميزات في البلاد التي يتم تصديرها اليها .

رابعا ـ مزاولة أي مهنة أو نشاط :

فيجوز الترخيص بمزاولة أعمال الشحن ، والتأمين ، والتخزين ، وأية أعمال تجارية أو مالية أخرى في المنطقة الحرة ، وبالتالي يجوز إنشاء شركات ومكاتب للشحن ، والخبرة ، والاستشارات ، والنشاط المصرفي ونشاط التأمين وإعادة التأمين والنقل والنقل البحري وخدمات البترول ، بشرط أن يتم ممارسة النشاط في حدود الأمن والنظام العام وفقا للقوانين المعمول بها في الدولة .

وكما سبق أن رأينا فإن الترخيص بممارسة المهنة أو النشاط يصدر من سلطة المنطقة الحرة .

وبطبيعة الحال فإن صاحب الترخيص لا يتمتع بالمزايا والاعفاءات المنصوص عليها في قوانين المنطقة الحرة الا في حدود الأغراض المبينة في الترخيص .

ومن الأمور المعمول بها أيضا أن الترخيص بشغل المنطقة الحرة أو ممارسة النشاط بها يعتبر شخصيا ، فلا يجوز لمن صدر له الترخيص التنازل عنه كليا أو جزئيا أو إشراك الغير فيه الا بموافقة الجهة التي أصدرت الترخيص ، وهي سلطة المنطقة الحرة .

يتضح من العرض السابق لمجالات الاستثمار أنه يجوز الترخيص للأفراد والمشروعات والشركات بممارسة أي نشاط صناعي أو زراعي أو تجاري إو خدمات بشرط أن يتم ذلك في حدود القوانين المطبقة .

ثانياً ـ عمليات التخزين :

وهذه العمليات ورد النص عليها في المادة ٥ من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ بقولها « .. وتعاطي أعمال الشحن ، والتأمين والتخزين ، كما ورد النص عليها في المادة الثانية من قانون المنطقة الحرة في ميناء جبل علي رقم (١) لسنة ١٩٨٠م ، ويلاحظ أن عمليات التخزين هي أولى العمليات التي تمت بالمنطقة الحرة حيث نصت المادة الثانية المشار اليها على أن « تنشأ منطقة حرة في ميناء جبل علي لتخزين البضائع الواردة لهذه المنطقة ... » وتعفى هذه البضائع وفقا للمادة الثالثة من القانون ١ لسنة ١٩٨٠ من الرسوم الجمركية ، كما تعفى من ذات الرسوم عند اعادة تصديرها .

وعلى ذلك يجوز الترخيص في المنطقة الحرة بتخزين البضائع الأجنبية العابرة ، وكذلك البضائع الوطنية الخالصة الضريبة (ضريبة الصادر في حالة وجودها) ، والمعدة للتصدير للخارج ، والبضائع الأجنبية الواردة بغير رسم الوارد ، وذلك مع عدم الاخلال بالقوانين واللوائح المعمول بها بشأن البضائع الممنوع تداولها ، وهي التي ورد النص عليها في المادة ١٣ من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م ، السابق الاشارة اليها . فلا يجوز مثلا تخزين البضائع الضارة بالصحة العامة كالأغذية الفاسدة ، والمخدرات ، والبضائع الضارة بالأمن والسلامة العامة ، كالأسلحة والمتفجرات ، أو المخلة بالآداب كالأفلام والمطبوعات الجنسية .

ومن الأصول العامة التي يجب مراعاتها في عمليات التخزين وجوب أن يتم تخزين البضائع في مستودعات عامة أو خاصة يراعى فيها أصول التخزين السليم وتوافر الشروط الصحية واشتراطات الأمن ، فمثلا لا يجوز تخزين المواد المتفجرة والملتهبة المرخص بها إلا في مستودعات خاصة تعد خصيصا لهذا الغرض وفقا للمقاييس العالمية ، وذلك منعا من حدوث أية أضرار أو تلفيات للعناصر البشرية والمادية الموجودة بالمنطقة في حالة انفجار أو تسرب هذه المواد لعدم مراعاة الأصول الصحيحة في عمليات التخزين .

أمـا بالنسبـة للبضائع الأجنبية الواردة للمنطقة الحرة فإنها تتمتع بالاعفاء الجمركي وفقا للمادة الرابعة المشار اليها ، وهي بذلك تتميز عن البضائع الأجنبية الواردة للداخل حيث تخضع هذه الأخيرة للضريبة الجمركية .

ويتعين تخليص البضائع الواردة للمنطقة الحرة بموجب « بيان بضائع منـطقة التجارة الحرة الواردة » ، ويجري ذلك في المكتب الرئيسي لدائرة الجمارك والموانىء ، أو في مكتب جمارك جبل علي (١) .

ثانيـا ـ البضـائـع التي تسحب من المنـطقة الحرة للاستهلاك المحلي :

وفقا للمادة ٧ من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م فإن البضائع الواردة من المنطقة الحرة الى المنطقة الجمركية في دبي تعتبر كأنها مستوردة من الخارج لأول مرة ، وتستوفى عنها الرسوم الجمركية وفقا لأحكام التعريفة الجمركية المعمول بها .

ويـلاحظ أن هذه المادة إعتبرت ورود البضائع من المنطقة الحرة الى المنـطقـة الجمـركية في دبي بمثابة إدخال هذه البضائع الى دبي حيث إعتبـرتها في حكم المستوردة من الخارج لأول مرة ، وبالتالي أخضعتها للضريبة الجمركية المعمول بها في جمارك دبي ، وكنا نفضل لو أن المشرع استخدم عبارة مباشرة وأكثر وضوحا في الدلالة على دخول بضائع المنطقة الحرة الى البلاد ، كالقول « البضائع التي يتم استيرادها من المنطقة الحرة الى الداخل ، لأن ورود البضائع من المنطقة الحرة الى المنطقة الجمركية في دبي لا يدل بذاته على سحب بضائع المنطقة الحرة للاستهلاك المحلي ، فقد ترد هذه البضائع الى المنطقة الجمركية أو الدائرة الجمركية في دبي على سبيـل العبـور وهي في طريقهـا للتصدير خارج الدولة ، وبالتالي فرغم ورودها للمنطقة الجمركية في دبي ، إلا انها لم تدخل الى البلاد ، وإنما من المتصور خروجها كبضائع عبور ولذلك فهي لا تخضع للضريبة الجمركية وفقا للأحكام العامة في قانون جمارك دبي ، والمادة الرابعة من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م على ما سيأتي ذكره .

---

(١) كتيب جمارك دبي ، فبراير ١٩٨٥م ، ص ٣٥ .

المطلب الرابع

الوضع القانوني للبضائع الواردة للمنطقة الحرة

أو الصادرة منها

إن البضائع الواردة للمنطقة الحرة بجبل علي أو الصادرة منها لها وضع خاص ، فهي لا تخضع للضرائب الجمركية التي تفرض على الوارد أو الصادر والتي تخضع لها البضائع الواردة الى الدولة أو الصادرة منها عن طريق موانىء دبي . وسنبين ذلك فيما يلي :

أولا - البضائع المحلية والأجنبية الواردة للمنطقة الحـــرة :

سبق أن رأينا أن المنطقة الحرة تكون مفتوحة لجميع أنواع البضائع من جميع المصادر سواء كانت أجنبية أو وطنية (م ٣ من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦م) .

وقد نصت المادة الرابعة من القانون المشار اليه على اعفاء البضائع الواردة للمنطقة الحرة أو المصنعة فيها من الرسوم (الضرائب) الجمركية (١) .

وعلة عدم اخضاع البضائع المحلية الواردة للمنطقة الحرة للضريبة تكمن في أن هذه البضــائع في حكم البضائع المصدرة ، لأن المنطقة الحرة - كما سبق أن رأينا - تعد بمثابة العالم الخارجي فيما يتعلق بفرض الضرائب الجمركية ، ووفقا لقانون الجمارك لعام ١٩٦٦ فإن الصادرات لا تخضع للضرائب الجمركية . وبالتالي فإن حكم المادة الرابعة يعتبر تطبيقا للحكم العام الوارد في قانون الجمارك بعدم خضوع الصادرات للضريبة الجمركية ، فالبضائع المصدرة من داخل البلاد الى لمنطقة الحرة تعامل معاملة البضائع المصدرة الى الخارج .

---

(١) وفقا لقانون الاستثمار المصري رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧م ، والتعديلات التي أدخلت عليه فإن البضائع التي تدخل المنطقة الحرة من الحاصلات والمنتجات المحلية تعتبر في حكم البضائع المصدرة ، وتحصل عنها لدى دخولها المنطقة الحرة ضريبة الصادر وغيرها من الضرائب والرسوم المقررة على البضائع والواردات المحلية (م ٣٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤م المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧) .

ويجب أن يفسر نص هذه المادة في ضوء نص المادة السابعة السابق الاشـارة اليها والتي اعتبرت تصدير بضائع المناطق الحرة الى الداخل بمثابة إستيراد الداخل لهذه البضائع ، حيث اعتبرتها كأنها مستوردة من الخارج لأول مرة ، وبالتالي أخضعتها للضرائب والرسوم الجمركية المقررة وفقا للقوانين المعمول بها على التفصيل الذي رأيناه فيما قبل .

هذا وقـد اشتـرطت دائرة جمارك دبي لتخليص البضائع التي يراد إخراجها من المنطقة الحرة على « بيان تصدير المنطقة الحرة » إذا كانت مصـدرة الى بلدان أجنبيـة ، وفي هذه الحالة لا تفرض ضرائب جمركية عليها ، ولكن تحصل الجمارك على تأمين نقدي أو ضمان مصرفي لتغطية حركة البضاعة المنقولة برا ، أي من خلال أراضي دولة الامارات العربية المتحـدة ، وذلك لضمان عدم التصرف في هذه البضاعة في الداخل دون سداد الضرائب الجمركية المستحقة (١) .

المطلب الخامس
المزايا والضمانات المقررة
للانشطة في المنطقة الحرة بجبل علي

تضمنت قوانـين المنـطقـة الحـرة مجمـوعـة من المـزايا والضمانات والتسهيلات لمشروعات المنطقة الحرة تتمثل في حماية هذه المشروعات من التـأميم وتقييـد الملكيـة ، واستثنائها من الخضوع لبعض التشريعات المحليـة ، وتقـريـر إعفـاءات ضريبيـة ، ومنحهـا تيسيرات في التشغيل وإستخـدام العمالة الوطنية والأجنبية ، وسوف نعرض هذه الموضوعات بايجاز فيما يلي :

---

(١) المرجع السابق ، ص ٣٥ .

كما يعاب على نص المادة (٧) المشار اليه عدم الدقة ، حيث أنها نصت على إخضاع بضائع المنطقة الحرة التي ترد الى دبي للضريبة الجمركية ، مما قد يوحي بأن بضائع المنطقة الحرة التي ترد الى منطقة أخرى بخلاف دبي كالشارقة وأبو ظبي مثلا ، لا تخضع للضريبة الجمركية، فإذا تم مثلا سحب بضائع المنطقة الحرة للاستهلاك في إحدى امارات الدولة وبخلاف دبي ، فإن النص قد يفهم منـه عدم خضـوع هذه البضـائع للضريبة الجمـركية في هذه الحالة ، ونحن نعتقد أن هذا ليس مقصودا ، وإنما المقصـود هو خضوع بضائع المنطقة الحرة التي تسحب للاستهلاك أو الاستعمال في أي مكان في دولة الامارات العربية المتحدة للضريبة الجمركية .

وهذا ما نجده بالفعل في كتيب جمارك دبي عام ١٩٨٥م حيث جاء به أنه يشترط تخليص البضائع التي يراد إخراجها من المنطقة الحرة على « بيان توريد منطقة التجارة الحرة » إذا كانت داخلة الى دولة الامارات العربية المتحدة ، وفي هذه الحالة يمكن فرض ضرائب جمركية عليها (١) .

ويسري نفس الحكم حتى في حالة نقل البضائع من المنطقة الحرة بجبل علي الى أية منطقة تجارة حرة أخرى في احدى إمارات الدولة الأخرى ، فيجب سداد الضرائب الجمركية في هذه الحالة أيضا (٢) .

ثالثاً ـ البضائع المصدرة من المنطقة الحرة الى العالم الخارجي :

سبق أن رأينـا أن من أهم أهداف انشاء المناطق الحرة هو تشجيع عملية التصدير ، ومن أهم وسائل تحقيق هذا الهدف هو اعفاء صادرات المنطقة الحرة للعالم الخارجي من الضرائب والرسوم الجمركية ، وهذا هو ما نصت عليه المادة الرابعة من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م صراحة بقـولهـا ان البضائع الواردة للمنطقة الحرة أو المصنعة فيها تعفى من الرسوم الجمركية ، **ولا يستوفى عنها اية رسوم تصدير جمركية عند تصديرها** .

---

(١) كتيب جمارك دبي ، فبراير ١٩٨٥ ، المرجع السابق ، ص ٣٥ .
(٢) المرجع السابق ، ص ٣٥ .

ويسمى هذا الاعفاء الأخير في لغة الفقه الضريبي بالاعفاء العام المؤقت ، حيث يتمتع بالإعفاء جميع العاملين في المنطقة الحرة من شركات وأفراد وعمال من جميع الضرائب المفروضة بالدولة ، بما في ذلك ضريبة الدخل فيما يتعلق بعملياتهات داخل المنطقة الحرة ، فالعمومية تشمل هنا جميع العاملين عن جميع عملياتهم من جميع الضرائب المفروضة ، أما التأقيت فيتعلق بمدة الاعفاء حيث يصل الى خمسة عشر عاما قابلة للتجديد لمدة مماثلة بقرار من سلطة المنطقة الحرة .

بناء على ذلك فان هذا الاعفاء العام المؤقت تتمتع به الايرادات التالية :

(١) **أرباح الشركات** ، أيا كان نوع الشركة ، أي سواء أكانت شركة مساهمة أم ذات مسئولية محدودة ، أو توصية بسيطة أو بالأسهم أم شركة محاصة وغيرها ، وذلك عن عملياتها التي تتم بالمنطقة الحرة ، فإذا كانت الشركة تمارس نشاطها داخل الدولة وداخل المنطقة الحرة ، فلا يسري الاعفاء الا بالنسبة لأرباحها المتحققة من نشاطها بالمنطقة الحرة ، أما الأرباح التي تحققت داخل الدولة فلا تتمتع بالاعفاء ، وفي هذه الحالة يجب على الشركة أن تقدم للسلطات الضريبية في دبي ما يثبت تحقق هذه الأرباح من نشاطها داخل المنطقة الحرة حتى تتمتع بالاعفاء (١) .

---

(١) وفقا للمادة ٦ من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية الذي انضمت اليه دولة الامارات العربية المتحدة بمقتضى المرسوم الاتحادي رقم ٢٥ لسنة ١٩٧٥م ، فإن الأرباح التجارية والصناعية التي يحققها أحد المشروعات في دولة من دول الاتفاقية تحكمها القواعد التالية :

١ ـ تخضع الأرباح الصناعية والتجارية التي يحققها مشروع إحدى الدول المتعاقدة لضريبة دولة المشروع .

٢ ـ اذا زاول المشروع الكائن في احدي الدول المتعاقدة نشاطا صناعيا أو تجاريا في الدولة الأخرى عن طريق منشأة دائمة له فإن أرباح المشروع الناتجة عن نشاط المنشأة الدائمة تخضع لضريبة الدولة الكائنة فيها المنشأة الدائمة للمشروع وتحدد أرباحها كما لو كانت أرباحا لمشروع مستقل يزاول نفس النشاط أو نشاطا مماثلا في نفس الظروف أو في ظروف مماثلة ويعامل بصفة مستقلة تماما عن المشروع الذي يعتبر منشأة دائمة له .

٣ ـ عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة تخصم المصاريف الخاصة بالمنشأة الدائمة بما في ذلك المصاريف التنفيذية والمصاريف الادارية العامة التي انفقت سواء في الدولة الكائنة فيها المنشأة أو في غيرها .

هذا وقد عرّفت المادة الرابعة من الاتفاقية « المنشأة الدائمة » بأنها المكان الثابت الذي يزاول فيه المشروع كل نشاطه أو بعضه .

وتشمل عبارة المنشأة الدائمة التي تعامل ضريبيا معاملة المشروع المستقل عن الدولة الأم ، وبالتالي تخضع أرباحها الناتجة من نشاطها لضريبة الدولة الكائنة فيها تلك المنشأة ، ما يأتي :

أ ـ محل الادارة . ب ـ الفرع . ج ـ المكتب . د ـ المصنع . هـ ـ الورشة .

أولا : الاعفاءات الضريبية

١ - مجمل الاعفاءات الضريبية

تضمن القانون مجموعة من المزايا الضريبية لمشروعات المنطقة الحرة يمكن ايجازها فيما يلي :

أ - اعفاء البضائع الواردة للمنطقة الحرة أو المصنعة فيها من الرسوم (الضرائب) الجمركية ، كما يسري هذا الحكم بالنسبة للبضائع التي يتم استهلاكها أو استعمالها بالمنطقة (م ٤ ، ٦ من هذا القانون) .

أما بالنسبة للمواد والمعدات اللازمة لاقامة المشروع ، فقد ورد في كتيب جمارك دبي الصادر في فبراير ١٩٨٥م وكذلك إعلان الجمارك رقم ١٩٨١/٨٩٧ ما يفيد إعفاء المواد الداخلة للمنطقة الحرة لاقامة مشروعات تجارية من الضرائب الجمركية ، ومثالها مواد البناء كحديد التسليح والاسمنت ، أما المعدات فتعفى من هذه الضرائب على طول المدة التي تقضيها في المنطقة الحرة ، فإذا أعيدت للخارج فلا ضرائب جمركية عليها ، أما اذا نقلت للداخل فإن الضريبة تستحق عليها . وفرضت دائرة الجمارك على المستورد أن يحصل على رسالة من سلطة المنطقة الحرة تؤكد على حقيقة إقامة المشروع ، أي أنه جاد في اقامته بالفعل ، وقد لا تطلب الجمارك من الشركة المنفذة لهذا المشروع تقديم قائمة بالمواد والمعدات التي تحتاجها لاقامة المشروع ، وبدلا من ذلك فقد تطلب من الشركة الاحتفاظ بسجل خاص بهذا المشروع ، حتى تتأكد من أن المواد والمعدات المستوردة قد جرى استخدامها في اقامة المشروع ، وفي هذه الحالات قد تطلب الجمارك ضماناً مصرفياً لتغطية ذلك خلال مدة التشييد [1] .

ب - اعفاء البضائع المصدرة من المنطقة الجمركية الى العالم الخارجي من الضرائب والرسوم المفروضة على الصادرات .

ج - إعفاء الشركات والأفراد والعمال في المنطقة الحرة من كافة الضرائب لمدة ١٥ عاما قابلة للتجديد مدة مماثلة (م ٨ من القانون) .

---

(١) كتيب جمارك دبي ، فبراير ١٩٨٥ ، ص ٣٥ ؛ قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، المرجع السابق ، ص ٢٠٥ .

(٣) **أجور ومرتبات العاملين بالمنطقة الحرة :**

فالرواتب والأجـور والمكـافـآت التي يحصل عليها العمال والموظفون والمستخدمون العاملون بالمنطقة الحرة تتمتع بهذا الاعفاء الضريبي المؤقت .

لكن يلاحظ أن هذه الأجور والرواتب لا تخضع لأية ضريبة في دولة الامارات العربية المتحدة ، وبالتالي فإن هذا الاعفاء الضريبي المؤقت لن يكون له محل الا في حالتين :

(٣/أ) - في حالة فرض ضريبة على دخول العمال بالمنطقة الحرة ، مع عدم تضمين التشريع الخاص بهذه الضريبة تقرير إعفاءات أفضل من الاعفـاء محـل البحث ، أو عدم تضمينـه نصا يمنع سريان الاعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين السابقة ، ففي هذه الحالة يكون الاعفاء الحالي محلا للتطبيق .

(٣/ب) - أن تفرض ضريبة على رواتب وأجور العاملين بدولة الامارات العربية المتحدة سواء داخل أم خارج المنطقة الحرة ، ففي هذه الحالة يكون للأعفاء محل البحث مغزى ، ويمكن لذلك تطبيقه .

أما في ظل النصوص الحالية فإن الاعفاء الحالي ليس محلا للتطبيق ، لعدم خضوع هذه الدخول أصلا لأية ضريبة في دبي أم في غيرها في دولة الامـارات العـربية المتحدة ، اللهم الا أخذنا في اعتبارنا الضريبة التي تفـرض بسعـر ٥٪ على مرتبـات الفلسـطينيين العاملين بالدولة لصالح فلسطين ، فإن الاعفاء الذي تضمنته المادة السابعة سوف يطبق في هذه الحالة على العمال الفلسطينيين أو الذين هم من أصل فلسطيني الذين يعملون بالمنطقة الحرة وذلك فيما يتعلق بدخولهم المتحققة عن عملهم بهذه المنطقة .

٢ - مضمون الاعفاءات الضريبية :

سبق ان ذكرنا أن إعفاء الشركات والأفراد العاملين بالمنطقة الحرة من الضرائب هو إعفاء عام ومؤقت . ووجه العمومية بالنسبة لأنواع الضرائب المطبقة هو إعفاء الممول من كافة الضرائب - بما في ذلك ضريبة الدخل - فيما يتعلق بعملياته داخل المنطقة الحرة .

(٢) دخول الأفراد المتحققة بالمنطقة الحرة :

وهذه الدخول قد يحصل عليها الافراد باعتبارهم مالكي أو أصحاب المشروعـات الفردية ، وقد تكون عبارة عن توزيعات يحصلون عليها من الشركات المساهمة التي تعمل بالمنطقة الحرة . وبالنسبة لهذه التوزيعات يلاحظ أن المستفيد من الاعفاء هو أي شخص يحصل على ارباح من هذه الشركات نتيجة مساهمته فيها ، ويستوي في ذلك أن يكون شخصا طبيعيا أم معنـويا ، وطنيا أم أجنبيا ، مقيم بدولة الامارات العربية المتحدة أو مقيم خارجهـا، فهـذا الاعفاء تتمتع به التوزيعات المتحققة عن عمليات بالمنطقة الحرة بغض النظر عن مستحقيها .

كما يتمتع بالاعفاء التوزيعات التي أجراها المشروع بعد انتهاء فترة الاعفاء ، بشرط أن يكون المشروع قد حققها أثناء فترة الاعفاء ولم يقم بتوزيعها الا بعد انتهاء هذه الفترة ، وعلة عدم خضوع هذه التوزيعات للضريبة أنها تحققت عندما كانت معفاة من هذه الضريبة .

= و ـ المنجم أو المحجر أو حقل البترول أو اي مكان آخر لاستخراج موارد طبيعية .

ز ـ المزرعة أو الحقل أو المخزن .

ح ـ موقع البناء أو الانشاء أو مصنع التجميع الذي وجد لاكثر من ستة شهور .

ولا تشمل عبارة « المنشأة الدائمة » ما يلي : وبالتالي فلا تخضع الارباح المحققة من العمليات التالية لضريبة الدولة التي تتم بها هذه العمليات وهي :ـ

أ ـ الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لغرض تخزين أو تسليم السلع المملوكة للمشروع أو الاحتفاظ بها لغرض العرض أو التسليم .

ب ـ الاحتفاظ بالسلع المملوكة للمشروع لغرض تشغيلها فقط بمعرفة مشروع آخر .

ج ـ الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل يباشر شراء السلع أو تجميع المعلومات للمشروع .

د ـ الاحتفاظ بمكان ثابت يباشر الاعلان أو إعطاء معلومات أو القيام بأبحاث عملية أو أنشطة مماثلة ذات صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع .

ووفقـا للبند الرابع من المادة الرابعة المشار اليها ، يعتبر منشأة دائمة في إحدى الدول المتعاقدة الشخص الذي يعمل في تلك الدولة نيابة عن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الاخرى ، اذا كانت له سلطة إبرام العقود نيابة عن المشروع واعتاد مباشرة هذه السلطة .

فإذا كان المشروع الذي يعمـل بالمنـطقة الحرة تابعا لاحدى الشركات الكبرى كالشركات متعددة الجنسيات التي يكون مقرها الرئيسي في دولة ما ، ولها فروع تعمل في دول أخرى ، وكان مشروع المنطقة الحرة يمثل أحد هذه الفروع ، فإن أرباح هذا المشروع تخضع للضرائب المطبقة بالمنطقة الحرة ، اذا كان هذا المشروع يعتبر بمثابة « منشأة دائمة » بالمفهوم السابق توضيحه ، ومن جهة أخرى فإن ارباح هذا المشروع لا تخضع لضريبة دبي اذا كان هذا المشروع لا يعتبر منشأة دائمة بالمعنى المتقدم ذكره .

بحيث تدرس كل حالة على حدة وتقـرر ما إذا كان المشروع أو الشركـة يستحق زيادة أمد الاعفاء الضريبي الممنوح لمدة خمسة عشر عاما أخرى .

ونحن نرى أن من بين الأمور التي يمكن أن تضعها السلطة في اعتبارها وهي بصدد دراسة وتقرير زيادة حد الاعفاء هي مدى مساهمة المشروع في تحقيق الصالح العام وذلك بالنظر الى طبيعة المشروع ومدى أهميته في تحقيق التنميـة الاقتصـادية وايضا مدى مساهمته في إستغلال الموارد الطبيعيـة وفي زيادة الصادرات . ونقصد بطبيعة المشروع هنا ، هل هو مشروع يقـوم على تقديم خدمات ، أم ينتج سلعا استهلاكية ، أم سلعا رأسمـالية (إنتاجية) ، فإذا كان هناك مشروع يقوم على إنتاج السلع الرأسمـالية التي تكون لازمة لقيام صناعات أخرى ، أو كان يساهم في تحقيق معـدلات أعـلى من التنميـة الاقتصـاديـة في دبي عن غيره من المشروعـات الأخرى ، أو كان يقوم بانتاج آلات حديثة ومعدات وأدوات تؤدي الى تحسـين استغـلال المـوارد الطبيعيـة مثـل استغـلال الموارد البترولية ، أو كان يساهم في زيادة معدل الصادرات بصورة ملموسة ، فإن الدراسة التي تجريها سلطة المنطقة الحرة ، واضعة في اعتبارها كل أو بعض هذه الأمور وغيرها ، يمكن أن تسفر عن صدور قرار منها بزيادة مدة الاعفاء الضريبي الى ثلاثين عاما لمثل هذه المشروعات المتميزة .

وهذا يتطلب بطبيعة الأحوال أن يكون لسلطة المنطقة الحرة جهة تتولى دراسة الطلبات التي تقدم من المشروعات لزيادة مدة الاعفاء ، لبحث ما اذا كانت تستحق هذه الزيادة من عدمه ، واصدار توصية بذلك ترفع لهذه السلطة لاتخاذ القرار المناسب في هذا الشأن .

ومن الأمور التي ترتبط بزيادة مدة الاعفاء الضريبي أن المادة الثامنة الســابق الاشــارة اليها نصت على إمكانية سلطة المنطقة الحرة تجديد الاعفاء الضريبي لمدة مماثلة ، فهل معنى ذلك أن هذا التجديد يجب أن يكون لمدة مماثلة فقط أي لمدة خمسة عشر عاما أخرى ، بحيث لا تستطيع السلطة تجـديد الاعفاء لمدة أقل كخمسة أو عشرة أعوام أخرى ، فإما خمسة عشر عاما أخرى ، وإما فلا .

ان ظاهر نص المادة الثامنة يدل بوضوح على أن مدة التجديد تكون مدة مماثلة لمدة الاعفاء ، أي لا أكثر ولا أقل من خمسة عشر عاما ، ورغم ذلك فإننا نرى أن هذه المدة المماثلة تعتبر الحد الأقصى لمدة التجديد التي تملك

ورغم هذا الاعفـاء المؤقت من كافة الضرائب فإن المستفيد منه هي الأشخـاص المعنـوية فقط ، كالشركات والمشروعات ، فهي التي تخضـع للضريبة الوحيدة على الدخل المقررة بمرسوم ضريبة الدخل في دبي لعام ١٩٦٩ ، حيث ورد بالمـادة الأولى والثالثة أن ضريبة الدخل تفرض على الدخل الآيل لكل شخص مكلف ، ويقصد بالشخص المكلف أي هيئة ذات شخصية معنوية (١) ، فالدخل الذي يئول للأشخاص الطبيعيين لا يخضع لهذه الضريبة أو غيرها وفقا للقوانين المعمول بها في دبي وكذلك القوانين الاتحادية ، ولذلك فإن الاعفاء الضريبي المنصوص عليه في المادة ٨ يقتصر تطبيقـه من النـاحيـة العمليـة على الأشخاص المعنويين دون الطبيعيين ، باستثناء ما سبقت الاشارة اليه من وضع العمال الفلسطينيين أو الذين هم من أصل فلسطيني .

٣ ـ مدة الاعفاءات الضريبية :

عادة ما يتم تقسيم الاعفـاءات الضريبية من حيث مدتها الى اعفاء قصير الأجل وهو الذي لا تزيد مدته عن خمس سنوات ، ومتوسط الأجل من ٦ ـ ١٠

سنوات ، وطويل الأجل وهو الذي يزيد عن عشر سنوات .

ووفقـا لهـذا التقسيم المعتـاد فإن الاعفـاء الضريبي العـام المؤقت المنصوص عليه في المادة ٨ من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦م ، يعتبر اعفاءً ضريبياً طويل الأجل حيث تصل مدته خمسة عشر عاما قابلة للتجديد لمدة مماثلة بقرار من سلطة المنطقة الحرة في ميناء جبل علي .

فالمدة العادية للاعفاء الضريبي خمسة عشر عاما ، ويجوز زيادة هذه المدة بخمسة عشر عاما أخرى بحيث تصل الى ثلاثين عاما وذلك بقرار من سلطة المنطقة الحرة .

ويـلاحـظ أن هذه المـادة نصت فقـط على جواز تجديد مدة الاعفاء الضريبي وسكتت عن بيـان الأحـوال التي تستطيع فيها سلطة المنطقة الحرة زيادة مدة الاعفاء بمدة مماثلة .

ويبدو أن المشرع أراد أن يترك هذا الأمر لتقدير سلطة المنطقة الحرة

---

(١) انظر ما سبق ، ص ٣٧

٤ ـ الاعفاءات المقررة بتشريعات اخرى :

بدأ المشرّع نص المادة ٨ من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م بقوله « تعفى الشركات والأفراد والعمال في المنطقة الحرة من كافة الضرائب ... » .

وهنا يثور التساؤل عما يكون الوضع عليه اذا صدر تشريع ضريبي عام كتشريع اتحادي عن الحكومة الاتحادية أو محلي من حكومة دبي يكون قابلا للتطبيق على المشروعات والأفراد العاملين بدبي سواء داخل أم خارج المنطقة الحرة ، وتضمن هذا التشريع معاملة ضريبية أفضل ، أو أسوأ من تلك المنصوص عليها في المادة الثامنة التي وردت في قانون المنطقة الحرة بجبل علي رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م ، وهو يعتبر تشريعا خاصا لا يطبق الا بالنسبة للعمليات التي تتم في المنطقة الحرة .

القاعدة المستقرة في هذا الشأن هي انعدام الاثر الرجعي للقانون الجديد ، خاصة اذا كان هذا القانون الجديد يتضمن معاملة ضريبية اسوأ ، كما لو نص على إلغاء الاعفاء الضريبي بالنسبة لمشروعات كانت تتمتع بهذا الاعفاء في ظل القانون السابق ، فهذه الرجعية لا تسري ، الا اذا تضمن القانون الجديد النص صراحة على سريان أحكامه بالنسبة للماضي كما لو نص على إلغاء الاعفاءات الضريبية التي كانت تحصل عليها المشروعات القائمة فعلا ووفقا للقانون السابق (١) .

أما إذا كان القانون الجديد يتضمن معاملة ضريبية أفضل من التي كان منصوصا عليها في القانون السابق لمشروعات المنطقة الحرة ، فإن هذه المشروعات تستفيد من هذا الوضع الأفضل اعتبارا من تاريخ سريان القانون الجديد تطبيقا لمبدأ الأثر المباشر للقانون الجديد ، فإذا كانت مدة الاعفاء الضريبي في القانون القديم ١٥ عاما مثلا ، وصدر قانون جديد جعلها ٢٠ عاما ، فإن المشروعات السابقة التي حصلت على الاعفاء الأقل مدة في ظل القانون السابق تستفيد من هذا القانون الأفل ويتم إطالة مدة الاعفاء الى ٢٠ عاما ، وذلك منعا من إستمرار القانون القديم في السريان بعد نفاذ القانون الجديد (٢) .

---

(١) انظر د. حسن كيرة ، المرجع السابق ، ص ٣٥٨ وما بعدها .

(٢) المرجع السابق ، ص ٣٦٢ .

السلطة منحها لبعض المشروعات ، غير أنها لا تعتبر في نفس الوقت الحد الأدنى الذي يمكن للسلطة النزول عنه ، فعملية تجديد المدة تخضع لبحث وتقدير سلطة المنطقة الحرة ، فيجوز لها منحها ، كما يجوز لها منعها ، واذا كان للسلطة هذا الحق ، أي رفض التجديد من أساسه ، فانه يكون لها من باب أولى أن تمنح التجديد لمدة أقل من الخمسة عشر عاما التي وصفها القانون بالمدة المماثلة ، فمن يملك الأكثر وهو رفض تجديد مدة الاعفاء ، يملك الأقل ، وهو تجديد مدة الاعفاء لمدة أقل من المدة المماثلة ، أي لمدة أقل من خمسة عشر عاما .

وكما سبق ان ذكرنا ، فإن تجديد مدة الاعفاء يتوقف على الأهمية النسبية للمشروع طالب التجديد ، فكلما زادت هذه الأهمية ، أي كلما أثبتت الدراسة التي تجريها السلطة المدى الكبير لأهمية المشروع في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدولة كلما كان من المتوقع حصوله على مدة مماثلة للمدة الأصلية للاعفاء ، وكلما قلت هذه الأهمية ، كلما قلت المدة التي يمكن منحها له وفقا لتقدير سلطة المنطقة الحرة ، والتي قد ترى عدم منح هذا المشروع أي زيادة في المدة الأصلية للاعفاء ، ويكون قرارها في هذا الشأن نهائيا ، ولا معقب عليه ، لأن القانون لم يتضمن النص على غير ذلك .

لكن ما هو التاريخ الذي يبدأ فيه سريان الاعفاء الضريبي ؟ ، بحيث يبدأ المستفيد من الاعفاء في سداد الضرائب المستحقة عقب مرور مدة الاعفاء ؟

نصت المادة الثامنة صراحة على أن مدة الاعفاء تحتسب من تاريخ بدء عمل هذه الشركات أو الأفراد أو العمال .

فإذا بدأ المشروع أو المستفيد إنتاجه أو عمله في يناير ١٩٩٠ مثلا فإنه يحصل على اعفاء ضريبي حتى يناير ٢٠٠٥ ، ويبدأ في سداد الضرائب اعتبارا من يناير عام ٢٠٠٦ ميلادية .

وقد قدّر المشرّع أن مدة الاعفاء البالغة ١٥ عاما تكون كافية لا ينمو المشروع ، ويكون خلالها قد حقق المزيد من الأرباح ، وبالتالي يجب ان يبدأ في تسديد الضرائب المستحقة والمنصوص عليها في القوانين المعمول بها في دبي .

ومن عوامل الجذب التي تضمنها القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦م السابق الاشارة اليه ، بالاضافة الى المزايا الضريبية التي عرضناها فيما سبق ، تقديم ضمانات كافية ومناسبة ضد المخاطر التجارية والسياسية ، وتخطي المعوقات الادارية والاجرائية التي تعوق الاستثمار ، وهذا يتطلب منا دراسة الضمانات والتسهيلات التي نص عليها القانون ، وهو ما سنعرضه فيما يلي :

١ ـ الضمانات :

وردت هذه الضمانات في المادة التاسعة من القانون التي نصت على عدم خضوع أموال ونشاطات الأفراد أو الشركات طوال مدة عملها في المنطقة الحرة لأية إجراءات تأميمية أو مقيدة للملكية الخاصة . فهذه المادة تضمنت أمرين :

الأول : حماية الأموال والمشروعات من التأميم .

الثاني : عدم تقييد الملكية الخاصة .

أ ـ عدم خضوع الأموال والمشروعات للتأميم :

ويقصد بالتأميم نقل الملكية من الأفراد والشركات الخاصة الى ملكية الدولة ، أي تحويل الملكية الخاصة الى ملكية عامة . وبمعنى أدق يقصد به تحويل ملكية وسائل الانتاج من الأفراد الى المجتمع ، وهو ينطوي على عنصرين :

- نقل ملكية وسائل الانتاج من القطاع الخاص الى القطاع العام .
- إنشاء نظام جديد لادارة الأموال المؤممة .

وقد يتخذ التأميم صورة المصادرة أو نزع الملكية بدون تعويض كما حدث في روسيا سنة ١٩١٧ ، وقد يتخذ صورة نقل الملكية للدولة ، مع منح أصحاب الممتلكات المؤممة تعويض مناسب ، وهذا ما فعلته انجلترا بالنسبة للتأميمات التي حدثت فيها بعد الحرب العالمية الثانية ، وما اتبعته مصر عند تأميم قناة السويس سنة ١٩٥٦م ، وتأميم البنوك الأجنبية عام ١٩٦٢م .

ونتيجة العيوب الكثيرة التي انطوى عليها نظام التأميم والتي أهمها أن القطاع العام وهو النتيجة المباشرة لهذه السياسة يفتقر الى الحافز ، ولذا

بناء على ما تقدم فإن مشروعات المنطقة الحرة بجبل علي تستفيد من التشريعات المحلية أو الاتحادية التي قد تصدر في المستقبل وتتضمن معاملة ضريبية أفضل من تلك التي كان منصوصا عليها في القوانين السابقة ، حتى ولو لم تنص القوانين الجديدة على هذه الميزة .

ثانيا : الضمانات والتسهيلات لمشروعات المنطقة الحرة بجبل علي :

سبق ان ذكرنا أن الرغبة الأكيدة في سبيل تحقيق النمو الاقتصادي دفعت الدول الى فتح أبوابها أمام الاستثمار الأجنبي ، على أساس أن التقدم الاقتصادي يرتبط بالضرورة مع الانفتاح على العالم الخارجي للافادة من القدرات العلمية والفنية والاقتصادية المتاحة في مجالات الانتاج المختلفة .

هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن تحقيق هذا الهدف يتطلب توافر رءوس الأموال الكافية واللازمة لنقل واستخدام التكنولوجيا المتطورة ، ويعتبر رأس المال الوطني من أهم المصادر التي يعتمد عليها في هذا الصدد ، وهذا يتطلب من الدولة إتباع سياسة ذات محورين ، الأول هو تشجيع رءوس الأموال الوطنية للعمل بالداخل وعدم هروبها للخارج بحثا عن فرص استثمارية ذات عوائد ربحية أفضل من المتاحة في الداخل ، والثاني تشجيع رءوس الأموال الأجنبية وجذبها للعمل في أراضيها للاستفادة مما تحمله معها من التقدم العلمي والتكنولوجي الذي أصبح شرطا وسمة للنمو والتقدم الاقتصادي في العصر الحديث .

ومن أجل تحقيق هذه السياسة ، عمدت السلطات في الدولة ، ومنها السلطات المسئولة في دبي الى انشاء المنطقة الحرة في جبل علي بهدف تهيئة المناخ المناسب لتسهيل انتقال رءوس الأموال الوطنية والعربية والأجنبية الى دبي ، وكذلك فتح المجال لقيام مركز مالي ونقدي في مدينة دبي يتفق واحتياجات المنطقة العربية لهذا النوع من النشاط ويساعد على توفير فرص توظيف الأموال العربية في المنطقة العربية ذاتها .

ورغم عدم نص قانون المنطقة الحرة بدبي على هذه الضمانة ، الا ان النص في هذا القانون على عدم خضوع الاستثمارات بالمنطقة لاجراءات التأميم يتضمن في ذاته تحقيق هذا الهدف ، فقد سبق لنا ان عرفنا أن التأميم قد يتخذ صورة المصادرة أو نزع الملكية ، وبالتالي فإن النص على حماية هذه الاستثمارات من التأميم يتضمن أيضا حمايتها من المصادرة ونزع الملكية (١) .

٢ ـ التيسيرات والتسهيلات :

تضمن قانون المنطقة الحرة مجموعة من التيسيرات والتسهيلات خاصة فيما يتعلق بالقواعد الاجرائية والادارية التي تخضع لها المشروعات والأفراد خارج المنطقة الحرة وذلك في المواد أرقام ١٠ ، ١١ ، ١٢ ونعرضها ايجازا فيما يلي :

أ ـ حرية تحويل الأرباح ورءوس الأموال والأجور للخارج :

نصت المادة العاشرة على استثناء الشركات والأفراد والعمال لمدة خمسة عشر عاما من أية قيود تتعلق بتحويل رأس المال أو الأرباح أو الأجور بأية عملة من العملات الى اية جهة خارج المنطقة الحرة .

وهذا النص يعتبر منطقيا ومفهوما ، لأنه يتفق مع النص على اعفاء هذه الشركات والمشروعات والأفراد من ضرائب الدخل لمدة خمسة عشر عاما كحد أدنى ، فطيلة هذه المدة فإن عملية تحويل رأس المال والأرباح سوف يكون مسموحا بها بحرية تامة وبدون قيود .

أما اذا تقرر فرض الضريبة بعد انتهاء مدة الاعفاء ، فإن حرية تحويل الأرباح ورأس المال للخارج سوف يظل قائما ايضا ، لكن بشرط سداد الضرائب التي ستكون مستحقة عليه آنذاك . وتحتسب مدة الخمسة عشر عاما التي يتم خلالها تحويل رأس المال والأرباح بحرية للخارج ، من تاريخ بدء عمل هذه الشركات أو المشروعات بالمنطقة الحرة ، ويجوز تجديد هذه المدة

---

(١) يتفق التأميم والمصادرة في أنهما يتضمنان نزع ملكية الأموال المؤممة أو المصادرة عن الفرد ، إلا أن المصادرة تختلف عن التأميم في أنها لا توجب لمن تشملهم اي حق بالتعويض ، بينما قد يكون التأميم بتعويض او بدون تعويض كما هو مبين بالمتن . والمصادرة مثل التأميم تشمل جميع الأموال بما فيها العقارات والأموال النقدية ، والأوراق المالية وغيرها ، وصلاحية الدولة في هذا المجال ، أي المصادرة ، تشمل جميع الأموال والأشياء المستعملة خلافا للقانون أو المهربة والمستوردة دون ترخيص .

يتسم باللامبالاة وبعدم تقدير المسئولية ، مما أصاب شركات القطاع العام بالعديد من الخسائر وأثر تأثيرا سلبيا على اقتصاديات الدول التي اتبعت هذا النظام ، ولذا نجد أن معظم هذه الدول بدأت في تحويل شركات القطاع العام خاصة الخاسرة منها الى شركات خاصة ، وحدث ذلك بصفة خاصة في الآونة الأخيرة في إنجلترا ، وفرنسا ، وتركيا ، ومصر .

ولذا فقد فعل المشرّع في قانون المنطقة الحرة بدبي خيرا أن نص على عدم خضوع أموال ونشاطات الأفراد أو الشركات طوال مدة عملها في المنطقة الحرة لأية اجراءات تأميمية ، حيث يعد ذلك ضمانة هامة لحماية الاستثمارات بالمنطقة الحرة ، وحافزا لها على البقاء والاستمرار دون خوف أو قلق مما يساهم في رفع معدلات انتاجيتها ويعود بالأثر الطيب على اقتصاديات المنطقة الحرة .

ب ـ عدم تقييد الملكية الخاصة :

تعتبر من الضمانات الهامة التي أقرها القانون للاستثمارات بالمنطقة الحرة ، والتي بمقتضاها لا يجوز تحديد الملكية الخاصة ، أي مقدار ما يملكه الشخص الطبيعي أو المعنوي بمبلغ معين من النقود أو رأس المال أو مساحة محددة من الأراضي الزراعية وغيرها من العقارات . فمن شأن هذا التحديد أن يضعف الحافز لدى الأفراد على زيادة الاستثمار والحصول على المزيد من الأرباح ، مما يضعف من نشاطهم وانتاجيتهم وبالتالي في مدى مساهمتهم في تحقيق معدلات عالية من التنمية الاقتصادية التي تعود بالفائدة على المجتمع ، وهذا هو الهدف الذي من أجله نص القانون على هذه الضمانة الهامة للاستثمارات في المنطقة الحرة بجبل علي .

ومن الضمانات الأخرى التي نصت عليها بعض القوانين في الدول الأخرى مثل قانون الاستثمار المصري رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ ، وكذلك الاتفاقيات الدولية مثل نص م ٦ من اتفاقية استثمار رءوس الأموال العربية وانتقالها بين البلدان العربية التي انضمت اليها دولة الامارات العربية المتحدة بموجب المرسوم الاتحادي رقم (٢) لسنة ١٩٧٤ ، حماية الأموال المستثمرة من اجراءات المصادرة ونزع الملكية ، إلا اذا اقتضت ذلك المصلحة العامة مع تقرير تعويض عادل وفعال ضمن مدة معقولة[١].

---

(١) راجع الجريدة الرسمية ، العدد ١٦ في ٢٤/١/١٩٧٤ ، ص ٢١ ، ٢٢ .

ج ـ عدم الخضوع للقوانين والأنظمة المتعلقة بالبلدية .

نصت المادة الثانية عشر من القانون على عدم خضوع الشركات أو الأفراد أو العمال فيما يتعلق بعملياتها في المنطقة الحرة ، للقوانين والأنظمة المتعلقة بالبلدية أو للسلطات والصلاحيات الداخلة ضمن إختصاصها .

والعلة في إعفاء المشرع هذه الجهات من الخضوع لهذه القوانين والأنظمة هو اختصار الاجراءات التي يتعين على المشروعات والأفراد إتخاذها لمزاولة نشاطهم بالمنطقة الحرة ، مثل إجراءات استخراج تراخيص الاشغال والشهادات الصحية ، وتصاريح العمل ، واجراءات توصيل المياه ، والكهرباء ، وغيرها .

وقد أسند القانون هذه الاختصاصات الى سلطة المنطقة ، وتتولى سلطة ميناء جبل علي إدارة الأعمال اليومية في المنطقة وكذلك أعمال الماء والكهرباء والمجاري والمرافق الأخرى نيابة عن سلطة المنطقة الحرة (١) .

فبدلا من تعرض صاحب الشإن لخوض العديد من الاجراءات التي تتبعها البلديات ، بما يعرض أعماله للتعطيل والبطء في الانجاز ، فإن سلطة المنطقة ، وسلطة ميناء جبل علي تتولى انجاز هذه الأعمال بسرعة وسهولة ، مما ييسر ويسهل على المستثمر العمل بالمنطقة الحرة .

---

(١) كتيب جمارك دبي لعام ١٩٨٥م ، المرجع السابق ، ص ٣٤ .

لمدة مماثلة بقرار من السلطة . ومنعا من التكرار ، فإن ما سبق لنا قوله فيما يتعلق بمدة الاعفاء الضريبي وتجديد هذه المدة يصلح بالنسبة للحالة محل البحث .

ب ـ حرية استخدام وتوظيف العاملين بالمنطقة الحرة :

نصت المادة ١١ من القانون على حرية الشركات والأفراد في توظيف واستخدام من تشاء في أعمالها بالمنطقة الحرة ، فلم يشترط القانون مثلا ضرورة أن يمثل العنصر الوطني حدا أدنى من مجموع العاملين وهو ما أخذت به بعض القوانين مثل قانون الاستثمار المصري حيث نصت لائحته التنفيذية للقانون على ألا تقلا نسبة العاملين المصريين عن ٧٥٪ من مجموع العاملين بالمنشأة المقامة بالمنطقة الحرة .

واذا كان الهدف من النص الوارد بالمادة ١١ هو توفير الحرية للمشروع في اختيار ما يراه مناسبا من العمالة المدربة الرخيصة لمعاونته في تحقيق أقصى قدر من الأرباح ، مما يمثل أحدا من عوامل الجذب التي تجعله يفضل العمل بالمنطقة الحرة ، إلا أن هناك هدف آخر يعتبر ذو أهمية كبيرة في تحقيق النمو والتقدم الاقتصادي ، وهو تدريب المواطنين ليصبحوا عمالا مهرة واستيعاب العمالة المواطنة التي تزداد يوما بعد يوم سعيا لتحقيق التشغيل الكامل في العنصر البشري الذي يعتبر من أهم عناصر الانتاج التي تملكها الدولة .

لذلك فاننا نفضل أن ينص القانون على تمثيل العنصر الوطني في الشركات والمشروعات العاملة بالمنطقة الحرة ، بحيث لا يقل عدد المواطنين عن نسبة معينة ـ ولو ضئيلة ـ (٢٥٪ مثلا) من بين مجموع العاملين بالمشروع ، وذلك سعيا لتحقيق الهدف المشار اليه . ومثل هذا الشرط سوف ترحب به الاستثمارات الوطنية ، ولن يمثل عائقا أمام الاستثمارات الأجنبية التي ترغب في العمل بالمنطقة الحرة .

واذا كانت المادة ١١ أعطت الحرية كاملة للشركات والأفراد في تشغيل وتوظيف من تشاء من العمال بالمنطقة الحرة ، الا انها حظرت على هذه الجهات تشغيل العمال الذين يحملون رعوية أو جنسية أي بلد مقاطع ـ كإسرائيل وجنوب افريقيا ـ أو تقرر الحكومة مقاطعته اقتصاديا في المستقبل مثلا .

ثانيا : منطقة الاستيداع الجمركية الخاصة بجبل علي :

رأينا فيما سبق أن مسألة الأمن في منطقة التجارة الحرة بجبل علي تعد من مسئوليات إدارة ميناء جبل علي تقوم بها بالنيابة عن الجمارك ، وتقوم إدارة الميناء بالمراقبة الجمركية عن طريق التدقيق على حركة البضائع الداخلة والخارجة من منطقة التجارة الحرة .

ونتج عن عمليات المراقبة الجمركية هذه حدوث صعوبات لبعض أنشطة التجار الذين يستخدمون المنطقة الحرة ، بالاضافة الى ذلك فان المساحة المتاحة بالمنطقة الحرة لا تكفي لاستيعاب جميع عمليات التخزين المطلوبة . لذلك كان من الضروري البحث عن حل لهذه المشاكل ، وذلك عن طريق انشاء منطقة استيداع جمركية خاصة تقع خارج منطقة الأمن المسيجة .

وتتميز منطقة الاستيداع الجمركية الخاصة بما يلي :

(١) أن الجمارك هي التي تتولى إصدار رخص إستخدام هذه المنطقة لمن يرغب من الشركات والأفراد .

(٢) أن مسئولية صيانة الأمن فيها تقع على عاتق المستأجر .

(٣) للشركة أو المشروع صاحب الترخيص الحرية في استقبال بضائع ومواد في هذه المنطقة دون دفع الضرائب الجمركية ، واستخدامها في الأنشطة المصرح بها بمقتضى الرخصة الصادرة باستخدام المنطقة . ومن أمثلة هذه الأنشطة عمليات التصنيع والمعالجة والتخزين ، تماما مثل العمليات التي تتم في المنطقة الحرة المسيجة .

(٤) في حالة خروج البضائع من هذه المنطقةللاستهلاك المحلي بدولة الامارات العربية المتحدة فإن الضرائب الجمركية المستحقة تكون واجبة الأداء .

(٥) تعفى المواد والمعدات المستوردة لاستخدام المؤسسات العاملة في هذه المنطقة من الضرائب الجمركية بموجب نفس الشروط السابق الاشارة اليها ، والتي تطبق في منطقة التجارة الحرة بجبل علي .

(٦) على الراغبين في الحصول على رخص استخدام هذه المنطقة الخاصة تقديم طلبات بإسم مدير عام دائرة الموانىء والجمارك ، ويجب أن

المبحث الخامس

المستودعات الجمركية

عبارة عن أماكن لتخزين البضائع الواردة والتي لم تسدد عنها الضرائب الجمركية . ووفقا للأنظمة الجمركية المعمول بها في دبي ، هناك ثلاثة أنواع من المستودعات الجمركية نعرضها فيما يلي :

أولا : مستودعات منطقة التجارة الحرة بجبل علي :

هي تلك المستودعات المقامة على قطعة الأرض التي تقع داخل سياج الأمن الذي تتولاه سلطة المنطقة الحرة .

وقد سبق أن رأينا أن من بين العمليات التي تتم في هذه المنطقة تخزين البضائع ، حيث يمكن إنشاء مراكز توزيع وتخزين البضائع وإعادة تغليفها وشحنها مرة أخرى ، كما يمكن لصاحب الشأن القيام بالعمليات الآتية داخل مستودعات المنطقة الحرة بجبل علي :

(١) مزج المنتجات الأجنبية بأخرى أجنبية أو محلية بقصد إعادة التصدير ويشترط في هذه الحالة وضع علامات خاصة على الأغلفة حتى تتمكن الجمارك من التعرف على هذه العمليات ولتيسير رقابتها على البضائع التي يتم تخزينها بالمستودعات .

(٢) نزع الأغلفة الأصلية ، والنقل من وعاء الى آخر ، وجمع الطرود أو تجزئتها ، وأجراء جميع الأعمال التي يراد منها صيانة المنتجات أو تحسين مظهرها أو تسهيل تصريفها ، كل ذلك تحت رقابة الجمارك .

وبطبيعة الحال لا يجوز تخزين المواد المحظور دخولها البلاد ، والتي ورد النص عليها في المادة ١٣ السابق الاشارة اليها .

وكما سبق أن رأينا فإن أولى العمليات التي كانت تتم في المنطقة الحرة في ميناء جبل علي هي عمليات تخزين البضائع الواردة لهذه المنطقة ، وورد النص عليها في المادة الثانية من القانون رقم (١) لسنة ١٩٨٠م .

ثالثا ـ منطقة التخزين المحدودة بميناء راشد :

منطقة التخزين المحدودة عبارة عن منطقة توجد في ميناء بحري أو جوي وتخصص لتخزين البضائع الأجنبية الواردة من الخارج بصفة مؤقتة وذلك لحين إعادة تصديرها أو إدخالها الى الدولة . وتقتصر العمليات التي تتم في هذه المنطقة على التخزين ، فلا تتم بها عمليات التصنيع أو التغليف أو المعالجة .. وغيرها من العمليات التي تتم في المنطقة الحرة ومنطقة الاستنيداع الجمركية الخاصة ، ولذا أطلقنا عليها تسمية « منطقة التخزين المحدودة » . ومثال هذه المنطقة في إمارة دبي « منطقة التخزين المعاة من الرسوم الجمركية في ميناء راشد » التي أنشئت بمقتضى القانون رقم (٣) لسنة ١٩٨٣م (١) .

وهذه المنطقة عبارة عن المساحة المحاطة بسياج أمن ميناء راشد ، حيث يمكن تخزين البضائع في كل أجزاء الميناء ، ومن ثم نقلها الى خارج الميناء على شكل إرساليات صغيرة ، ولا يُسمح في هذه المنطقة بعمليات التصنيع أو المعالجة كالتي تتم بالمنطقة الحرة ومنطقة الاستيداع الجمركية الخاصة بجبل علي .

وبالاضافة الى اعفاء البضائع الواردة للمنطقة من الضرائب الجمركية (م ٣ من قانون المنطقة) ، فإنه وفقا لما ورد في كتيب جمارك دبي لعام ١٩٨٥ ، يتم تقديم تسهيلات خاصة لمستخدمي منطقة التخزين بميناء راشد تتمثل فيما يلي :

(١) تيسير الحصول على مدة مطولة من التخزين بدون دفع رسوم ، غير أن الكتيب المشار اليه لم يحدد مقدار هذه المدة المطولة ، أو على الأقل لم يبين حدها الأقصى . فإذا كان المراد من عدم تحديد هذه المدة هو أن يكون الأمر تقديري لسلطات الميناء فتحدد المدة وفقا لظروف العمل بالميناء ، وما اذا كان هناك ضغط وإشغال كامل للمنطقة من عدمه ، فيجب على الأقل تحديد حدها الأقصى .

(٢) تخفيض قيمة أجور التخزين عند دفع المتأخرات مرة كل ثلاثة أشهر .

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ٦٩ .

يتضمن الطلب شرحا مفصلا عن نوع العمل المزمع أداؤه في المنطقة ، ويشترط أن يسبق تقديم الطلب الاتفاق مع الجمارك على الوسائل التي يتم من خلالها مراقبة دخول وخروج البضائع للمنطقة ، وأن تكون هذه الوسائل مدعمة بالوثائق والمستندات اللازمة

(٧) يتم إصدار رخص الاستخدام عند الاتفاق مع الجمارك على نظام المراقبة وبعد إبرام عقد ايجار المساحة المطلوبة مع هيئة ميناء جبل علي .

(٨) في أغلب الأحوال يلتزم الحاصل على الرخصة توفير ضمان مصرفي لتغطية الضرائب الجمركية واجبة الاداء نتيجة العمليات التي يقوم بها في المنطقة .

(٩) للجمارك الحق في رفض إصدار الرخصة دون ابداء الأسباب .

وفيما يتعلق بنظام واجراءات المراقبة التي تطلبها الجمارك من راغبي التراخيص ، فإنه لا توجد قوانين أو لوائح يتعين اتباعها في هذا الشأن ، ولذلك يتم الاتفاق على النظام المناسب لكل حالة على حدة .

وبصفة عامة فإن الجمارك تستعين في ذلك بمراقبة عمليات الجرد وإجراءات المحاسبة التي يستخدمها طالب الرخصة في إدارة أعماله ، كما يمكنها إجراء تعديلات على هذه العمليات تتفق وحاجتها الى اتقان نظام المراقبة ، كما يمكنها ايضا طلب اجراءات خاصة للمراقبة .

وقد ترى الجمارك في بعض الحالات ضرورة تفتيش البضائع الداخلة والخارجة ، وفي هذه الحالات تقوم بفرض رسوم على عمليات التفتيش يلتزم بسدادها المستأجر لأحد المستودعات بالمنطقة (١) .

---

(١) راجع كتيب جمارك دبي ، فبراير ١٩٨٥م ، ص ٣٧ .

ولن يسمــح باستعمــال النقل الخاص دون إذن البلدية أو إذن الوكيل المحلي المسجل بالنسبة للبضائع المعنية (١) .

وكما أن المستورد يتمتع بتسهيلات في استخدام منطقة التخزين في ميناء راشد ، الا انه يلتزم ببعض الواجبات التي من أهمها :ـ

(١) الالتـزام بقـواعـد وأصــول وترتيبات التخزين السليم التي سبق لنا الاشـارة اليها بصدد الحديث عن أهم العمليات التي يمكن اجراؤها بالمنطقة الحرة .

(٢) في حالة سحب البضائع للاستهلاك المحلي داخل الدولة يجب أن يتم ذلك بمـوجب « بيـان توريد منطقة التخزين المعفاة من الرسوم » مع سداد الرسوم الجمركية عنها ، حيث لم يتم اعادة تصديرها للخارج مرة ثانية (م ٣ من قانون المنطقة) .

(٣) أما في حالة إعادة تصدير البضاعة الى اي بلد أجنبي ، فيجب أن يتم ذلك بموجب « بيان تصدير منطقة التخزين المعفاة من الرسوم » ولا يتم تحصيـل الضرائب الجمركية في هذه الحالة تطبيقا للمادة الثالثة من قانون المنطقة رقم ٣ لسنة ١٩٨٣م السابق الاشارة اليه) .

(٤) يجب أن يتم اعادة التصدير خلال ١٨٠ يوما من تاريخ البيان الجمركي على « البيان العادي للبضائع الواردة الخاضعة للرسوم الجمركية » أو على البيان العادي للبضائع الواردة المعفية من الرسوم الجمركية (٢) .

(٥) يتعين تقديم تأمين أو ضمان مصرفي لتغطية حركة بضائع هذه المنطقة في حالة نقلها عن طريق البر .

ووفقــا لاعــلان الجمــارك رقم ١٩٨٨/١٩٢ ، فإن دائرة الجمارك ستقبـل طلبا واحدة لاعادة التأمين أو رد الضمان لكل بيان من هذه البيانات الجمركية المصرح بها . غير أنه من الممكن أن يغطي هذا الطلب أي عدد لأجزاء شحنات ، أي عدة شحنات ، بشرط أن تكون المستندات المؤيدة لذلك واضحة ودالة على أن هذه الشحنات خاصة ببيان واحد من هذه البيــانات ، كما يجب تقديم هذا الطلب خلال ٢١٠ يوما من

---

(١) المرجع السابق ، ص ٢٠٤ .

(٢) إعلان الجمارك رقم ١٩٨٨/١٩٢ ، قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١٥٥

(٣) التصريح لمستخدمي المنطقة بتخزين وابقاء البضائع في الميناء لمدة أطول من الستة شهور المحددة .

(٤) القدرة على تقسيم إرساليات البضائع الى ارساليات صغيرة قبل نقلها خارج المنطقة للتصدير خارج الدولة أو استيرادها الى الدولة .

(٥) يستطيع المورد أن يقوم داخل المنطقة بنقل ملكية البضائع الى الغير دون أن يلتزم بسداد الضريبة الجمركية ، حيث لا تكون هذه الضريبة واجبة الأداء إلا بنقل البضاعة داخل الدولة للاستهلاك المحلي .

(٦) يمكن إدخال البضائع الى هذه المنطقة حتى لو كان المستورد غير وكيلها المسجل في دولة الامارات العربية المتحدة ، لكن لا يمكن إدخال البضاعة المستوردة الى الدولة بدون موافقة وكيلها المسجل أو تصريح من وزارة الاقتصاد والتجارة .

وفقا لاعلان الجمارك رقم ١٥٢٦/ ١٩٨٠ فإن هذه التسهيلات لا تنطبق الا بالنسبة للواردات الداخلة الى المنطقة الحرة ليعاد تصديرها خارج دولة الامارات العربية المتحدة وكذلك بالنسبة للبضائع التي تبقى داخل جمارك ميناء راشد أو المطار حتى يتم إعادة تصديرها سواء برا أو جوا (١) .

من ناحية أخرى فقد حرصت دائرة الموانىء والجمارك على حماية حقوق أصحاب الوكالات المسجلة بدولة الامارات العربية المتحدة ، فأصدرت إعلان الجمارك رقم ٧٧ في ١٧/٧/١٩٨١م ، الذي أوجب على التجار المصدرين للبضائع من منطقة التجارة الحرة الى خارج الامارات العربية المتحدة بواسطة أي طريق نقل (عدا الشحن بحرا من ميناء جبل علي) ، ان يعلموا أنه ما لم تكن دائرة الموانىء والجمارك مقتنعة بأن هؤلاء التجار هم الوكلاء في دبي للبضائع المعنية ، فإنه سيطلب منهم استعمال نقليات هيئة ميناء جبل علي فقط ، وفي هذه الحالة يجب إما نقل البضائع مباشرة الى حدود دولة الامارات العربية المتحدة أو تسليمها الى سلطات الجمارك في الموانىء أو المطارات التي هي نقطة التصدير المقصودة .

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١٤٤ .

الفصل الرابع

حركة البضائع بالجمارك

يقصد بحركة البضائع بالجمارك دخول البضاعة الى الدائرة الجمركية ، وسحبها من هذه الدائرة لكي يتسلمها أصحاب الشأن وذلك بعد اتخاذ مجموعة من الاجراءات تتعلق بمرور المستوردات على عقارات الجمارك ، وتحرير بيانات البضائع ، وتخزين البضائع والإخطار بوصولها ومسئولية الجمارك عن البضائع المستلمة ، وتسليم البضائع بمعرفة الجمارك ، وبيعها بالمزاد العلني في حالات معينة .

ولدراسة هذه الموضوعات فإننا سوف سوف نقسم هذا الفصل الى مبحثين ، ندرس في الأولب دخول البضائع الى العقارات التابعة للجمارك وسحبها منها ، ونخصص الثاني لبيان إجراءات وشروط تسليم البضاعئع للجمارك وبيعها بمعرفة الجمارك . مع ملاحظة أن الأحكام الخاصة بحركة البضائع بالجمارك وردت ايضا في مرسوم جمارك الشارقة في الأبواب الرابعة والخامسة والسادسة من هذا المرسوم ، وهي مشابهة الى حد كبير لتلك التي وردت في قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ ، ومنعا من التكرار فإننا سنكتفي بشرح ما ورد في هذا القانون الأخير وفي اعلانات الجمارك التي صدرت تنفيذا له .

المبحث الاول

دخول البضائع للعقارات التابعة للجمارك وسحبها منها

نص قانون الجمارك على مجموعة من القواعد التي يتعين اتباعها بهدف إحكام الرقابة الجمركية على البضائع المستوردة من ناحية ، ومن ناحية أخرى المحافظة على هذه البضائع من التلف والضياع ، ونورد هذه القواعد إجمالا فيما يلي .

أولا : مرور المستوردات على عقارات الجمارك :

نصت المادة (١٥) من القانون على وجوب أن تمر جميع البضائع التي يجزي استيرادها فور وصولها لدبي عبر العقارات التابعة للجمارك للتفتيش وتحصيل الضرائب الجمركية وغيرها من الرسوم الأخرى التي قد تكون مستحقة ، ما لم يصدر من مدير عام دائرة الموانىء والجمارك إذناً خطيا بالاعفاء من التفتيش .

فأيا كانت طريقة دخول البضائع الى دبي ، بحرا أم جوا أم عن طريق البر ، فيجب أن يتم الدخول عبر المكاتب أو الدوائر الجمركية التابعة للجمارك في المطارات والموانىء البحرية ونقاط التفتيش الجمركي البرية . فبالنسبة للبضائع الواردة بطريق البر مثلا ، فإن الجمارك تحدد الطرق المباشرة التي تسلكها الناقلات لادخال البضائع وإخراجها ، ويجب عرض هذه البضائع على أقرب نقطة تفتيش جمركي من الحدود ، وعلى أصحابها أو مرافقيها أن يلزموا الطريق أو المسلك المؤدي مباشرة الى هذه النقطة .

وبناء على ذلك فقد نصت المادة (١٣) من القانون على أنه يجوز تحديد أماكن الدخول لدبي من قبل سمو الحاكم اذا رأى سموه ذلك لازما .

كما نصت المادة (١٤) على وجوب إحضار جميع وسائل النقل البري التي تحمل البضائع والتي تدخل دبي مع حمولتها من قبل صاحبها أو المسئول عنها لمركز الجمرك الموجود في مكان الدخول أو الذي يقع بالقرب منه لأجل التفتيش .

واذا لم يوجد مركز جمركي في مكان الدخول أو بالقرب منه ، فيجب احضار اية بضائع مستوردة بواسطة وسائل النقل المستخدمة في نقل هذه البضائع بمعرفة صاحب البضاعة أو ناقلها لأقرب مركز جمركي في دبي تتوافر لديه الامكانية لاستلام هذه البضائع واتخاذ اجراءات التفتيش حيالها .

ولتأمين عدم العبث بالبضائع أثناء نقلها برا ، صدر الاعلان الجمركي رقم ١٣١/٨٤ في ٦/١/١٩٨٥ (١) ، وأوجب ترصيص الحاويات المنقولة برا ، أي ختمها بالرصاص الجمركي بموجب بيانات عبور / تصدير .

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١٦٢ ، ١٦٣ .

ثانيا ـ بيانات البضائع :

وفقا للمادة (١٨) من قانون الجمارك يجب على صاحب البضاعة التي تجلب الى دبي أو وكيله ، أن يصدر للجمارك بيانا يعطي فيه تفاصيل كافية صحيحة عن طبيعة هذه البضائع وقيمتها الخاضعة للرسوم (الضرائب) الجمركية وكميتها ، وعلاماتها المميزة ، مع أية علامات أخرى قد يطلبها مدير عام دائرة الموانىء والجمارك وذلك بالطريقة والشكل والشروط التي قد يقررها المدير من وقت لآخر .

ومن البيانات الهامة التي يتعين معرفتها لأغراض الجمارك منشأ البضاعة أي بلد انتاجها سواء أكانت من المواد الزراعية أم الطبيعية أم من المنتجات الصناعية . كذلك قيمة البضاعة ، أي الثمن الذي تساويه في تاريخ تسجيل البيان الجمركي ، إذا عرضت للبيع في سوق منافسة حرة بين مشتري وبائع مستقل أحدهما عن الآخر ، مضافا اليها تكلفة الشحن الى ميناء الوصول والتأمين وهو ما تسمى بالقيمة « سيف » (١) . بالمثل يجب أن يتضمن البيان الجمركي عدد الطرود ، ووزنها اذا لزم الأمر ، وذلك في حالة ما اذا كانت الضريبة الجمركية هي ضريبة نوعية ، تحدد على أساس عدد وحدات السلعة أو وزنها .

ثالثا ـ التخزين والإخطار بوصول البضائع ومسئولية الجمارك عن البضائع المستلمة :

وفقا للمادة (١٦) من قانون الجمارك فإن الجمارك تتولى فرز البضائع الواردة ، والتي تقوم باستلامها حسب علاماتها الرئيسية وأرقامها ، وتحفظها فيما يتوفر وجوده من فسحات وأماكن مناسبة ومعقولة للتخزين . ولا تلتزم الجمارك باعلان أصحاب الشأن بوصول بضائعهم للحضور لاستلامها ، ولذلك يتحمل صاحب البضائع مسئولية تأخير البضاعة وما قد يترتب على ذلك من تلفها أو فسادها أو نقص في أجزائها ناتج عن مرور الوقت (م ١٧ من القانون) .

---

(١) هذا التحديد ورد في المادة (٢٢) من اتفاقية القيمة الخاصة بمجلس التعاون الجمركي ببروكسل . وقد اجازت هذه الاتفاقية تحديد القيمة اما في تاريخ تسجيل البيان الجمركي أو تاريخ دفع الضريبة أو تاريخ سحب البضاعة . ويفضل الكثير من التشريعات ، مثل قانون الجمارك المصري اتخاذ يوم تسجيل البيان الجمركي أساسا لتحديد القيمة وذلك باعتباره انسب الأسس لمعرفة الأسعار ، إذ أنه يتيح للجمارك وللمستورد معا التعرف على السعر في وقت سابق لدفع الضريبة ، فضلا عن أنه يقضي على المنازعات التي تثيرها قاعدة تحديد قيمة البضاعة على أساس ما تساويه يوم دفع الضريبة في محل الشحن أو الشراء . (راجع المذكرة الايضاحية لمشروع قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك ، الموسوعة الشاملة لقوانين القرارات الاقتصادية الجديدة ، المرجع السابق ، ص ٥٤) .

أمـا فيما يتعلق بمسئولية الجمارك عن البضائع التي تصل الى المراكز والعقارات التابعة لها ، فقد حددتها المادة ١٩ من قانون الجمارك وفقا لما يلي :

(١) لا تتحمل الجمارك أية مسئولية عن أية بضائع افرغت من اي مركب أو أحضرت للعقارات التابعة لها ، ما لم تتسلمها الجمارك وتصدر وصلا رسميا بها لقائد المركب أو لوكيله أو لمتعهدي النقل بالأجرام (متعهدي المـراكب الصغـيرة التي تستخـدم في شحن وتفـريـغ السفن) ، أو للشخص الذي نقل البضائع للمحلات التابعة لها .

(٢) تتحدد مسئولية الجمارك فيما يتعلق بأية خسارة أو تلف للبضاعة التي يتم إستلامها باعتبارها مودع لديه لا يحصل على مقابل (١) . .

(٣) مع مراعاة ما ورد في البند السابق الذي يبين حدود مسئولية الجمارك عن البضـائـع التي تستلمهـا ، فإن الجمـارك لا تكون مسئولة عن محتـويات الرزم (الطرود) وماهيتها أو أي تغيير يكتشف وجوده في أوزانها أو مقاييسها عما هو وارد في مانيفست الشحن أو القوائم الا اذا كانت هذه المحتـويـات قد أحصيت ودققت وتم اعداد كشف مفصل بمحتوياتها تكون الجمارك قد وقعت عليه عند استلامها لهذه الرزم أو الطرود .

(٤) لا تكون الجمارك مسئولة عن أي نقص أو تلف يصيب البضائع ، إذا نشأ ذلك عن طبيعة البضاعة ، كالحاصلات الزراعية ، والحيوانات ، أو طريقة تغليفها ، كما لو كانت البضاعة غير تامة التغليف والإحكام مما يؤدي الى انسيـاب جزء منهـا أو تبخرها كالسوائل القابلة للإنسياب والتبخر مثل الكحوليات .

(٥) تنتهي مسئولية الجمارك بمجرد تسليم البضاعة لصاحبها أو للمرسل اليه أو لوكيل أي منهما ، وبالتالي فان أي ادعاء يتعلق بهذه البضاعة يقام ضد الجمارك في تاريخ لاحق لتسليمها لأي من هؤلاء المذكورين يكون غير مقبول .

---

(١) ورد النص على هذه الفقـرة بالمـادة ٢/١٩ من القـانـون كالآتي : « تعتبر الجمارك لغايات تحديد المسئولية عما يصيب البضائع التي تستلمها من فقدان أو تلف بحكم المستودَع (بفتح الدال) بلا أجرة » (قانون الجمارك ، المرجع السابق ، ص ١٧) : ويلاحظ أن الصياغة الانجليزية لهذه الفقرة تعتبـر أكثـر وضـوحا وفهما من هذه الصياغة العربية (قانون الجمارك ، المرجع السابق ، النص الانجليزي ، P. 16) .

(٦) وفي حالة قبـول الادعـاءات المـرفوعة من أصحاب الشأن بخصوص حدوث فقدان أو تلف في البضائع التي تسلمتها الجمارك ، فإن المادة (٢٠) من القانون نصت على ذلك بقولها « لدي أخذ الادعاءات بعين الاعتبار تقدر الجمارك البضائع التي بقيت في العقارات التابعة لها لمدة تقل عن ستة أشهر بكامل قيمتها « سيف » دبي ، والبضائع التي بقيت في هذه العقارات مدة ستة أشهر أو أكثر بما لا يزيد عن ٥٠٪ من تلك القيمة ، ولا ينظر في الادعاءات بالنسبة للبضائع التي بقيت في العقارات المـذكورة مدة سنة أو أكثر وذلك كله ما لم يثبت المدعي أن الجمارك مسئولة مباشرة عن التأخير في التخليص على البضاعة » (١) .

وتتعلق المادة ٢٠ المشار اليها بتعويض أصحاب الشأن عن الفقدان أو التلف الذي يصيب البضائع التي تسلمتها الجمارك وفقا للتدرج التالي :

أ ـ يتم تعويض المضرور عن الفقد أو التالف بمبلغ يعادل القيمة سيف دبي للبضائع التي فقدت أو تعرضت للتلف بشرط أن تكون البضاعة قد بقيت في العقارات التابعة للجمارك مدة أقل من ستة أشهر .

ب ـ أما اذا بقيت البضاعة مدة من ستة أشهر الى أقل من عام فيكون التعويض معادلا ٥٠٪ من القيمة المحددة بالبند (أ) .

ج ـ يسقط حق صاحب الشأن في الحصول على اي تعويض اذا بقيت البضائع في العقارات التابعة للجمارك مدة سنة أو أكثر .

وفي الحالتين الأخيرتين يجوز للمدعي الحصول على تعويض كامل إذا أثبت أن الجمارك مسئولة بصورة مباشرة عن التأخير في التخليص على البضاعة مما أدى الى حدوث فقدان أو تلف كلي أو جزئي بها .

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١٨ .

المبحث الثاني

تسليم البضائع وبيعها بمعرفة الجمارك

نظم قانون جمارك دبي عملية تسليم البضائع التي وردت الى دبي من خلال الجمارك الى مستحقيها ، وحدد موعدا معينا يتعين إستلام البضاعة خلاله ، وإلا كان من حق الجمارك التصرف بالبيع في البضاعة التي انقضى الميعاد المحدد ولم يقم صاحب الشأن باستلامها خلاله .

وسوف نعرض فيمال يلي بايجاز عمليتي تسليم البضائع وبيعها :

أولا : تسليم البضائع :

١ ـ التسليم المشروط :

وفقا للمادة ١/٢٢ من قانون الجمارك فان الجمارك لا تقوم بتسليم البضائع التي تسلمتها الى صاحبها أو لوكيله الا اذا قدم لها راغب الاستلام أوامر خطية بتسليمه البضاعة تكون صادرة من قائد المركب الناقل أو وكيله اذا كانت البضائع قد استوردت بطريق البحر أو الجو ، أما إذا كانت البضائع قد وردت بطريق البر فيجب أن تكون أوامر التسليم المقدمة للجمارك قد صدرت من الشخص الذي كان قد سبق له تسليم البضائع لها ، كسائق الشحنة مثلا .

ويجوز للجمارك وفقا للمادة ٢/٢٢ من القانون أن تعتبر الشخص الذي سمى في أوامر التسليم المذكورة أنه صاحب البضاعة أو وكيله ، وبذلك يكون المشرع قد رفع العبء عن الجمارك في التأكد مما اذا كان الشخص الذي صدر أمر التسليم باسمه هو صاحب البضاعة أو وكيله من عدمه ، وفي ذلك تيسير وسهولة لأداء الجمارك لعملها ، ويؤدي الى سرعة تسليم البضاعة بدلا من تكدسها في العقارات التابعة للجمارك لحين التأكد من أن مستلم البضاعة الوارد إسمه في أمر التسليم هو نفسه صاحبها أو وكيله .

ولا تقوم الجمارك بتسليم البضاعة الى صاحب الشأن بمجرد تقديمه أوامر التسليم المذكورة ، ولكن بعد إتمام كافة المعاملات الجمركية الرسمية ودفع الضرائب الجمركية والرسوم الأخرى اذا كانت هذه البضائع خاضعة للضريبة الجمركية (م ٣/٢٢) .

٢ ـ التســـليم المبــاشر :

وهنــاك نوع آخــر يسمى بالتسليم المبــاشر ، ويتم هذا النــوع بالنسبة للبضــائع القابلة للنقصان أو التلف أو البضائع الثمينة ، وفيه يتم تسليم البضاعة مباشرة الى صاحبها أو وكيله بمعرفة قائد وسيلة النقل أو متعهدي النقل بالأجرام خارج العقارات التابعة للجمارك .

وقد نظمت المادة ٢٣ من قانون الجمارك أحكام التسليم المباشر فيما يلي :

أ ـ يجوز لمدير عام دائرة الموانىء والجمارك أن يفوض قائد وسيلة النقل أو متعهــدي النقل بالاجرام أن يسلموا البضائع مباشرة لأصحابها خارج العقارات التابعة للميناء والجمارك .

ب ـ ولا يجوز استعمال هذا الحق الا اذا اقنع صاحب البضائع المدير بطبيعة البضائع وبقيمتها الخاضعة للرسوم (الضرائب) الجمركية ، وأكمل في الجمارك الاجراءات الرسمية للتسليم المباشر والتي يقررها المدير .

ب ـ تحتفظ الجمارك دائما بالحق فيب تفتيش البضائع في اي وقت حتى بعد قيام صاحبها باستلامها .

ج ـ تمنــح هذه التسهيلات عادة في حالات البضائع الثمينة والبضائع القابلة للتلف والأسمنت والأخشاب .

د ـ يشتــرط في حالات البضائع المستوردة بطريق البحر موافقة الناقل ومتعهدي التجريم المسبقة على التسليم المباشر .

هذا وقد صدر إعلان الجمارك رقم ٣٤ في ١٩٧٧/٢/٦م ، بشأن التسليم المباشر قبل تخليص بيان ادخال البضاعة ، فأمهل المرسل اليهم الذين لم يقدموا معاملة الادخال ، ويتسلمون الشحنة مباشرة مدة ٧ أيام لتقديم بيان هذه المعــاملة ، وبعد مرور هذه المدة يجوز للجمارك أن تستوفي منهم ٥٠ درهما يوميا عن اي تأخير اضافي (١) .

---

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦م ، المرجع السابق ، ص ١٤٥ .

ثانيا - بيــع البضائع :

نظـرا لازديـاد البضـائـع التي يتم تخـزينها في العقـارات التابعة للجمـارك مما يعرقل العمل ويؤخر الافراج عن البضائع الجديدة التي تدخل الجمارك ، فقـد نص قانـون الجمـارك على حق الجمارك في بيع البضائع التي اهيلع يضضستـة ضأشهـر في المخـازن الجمركية بالمزاد العلني ، وقد نظمت المادتين ٢٤ ، ٢٥ من القانون أحكام البيع بالمزاد العلني فيما يلي :

١ — إذا لم تسحب البضائع وتدفع الضرائب الجمركية والرسوم الأخرى المستحقة عنها خلال ٦ شهور من تاريخ إستلام الجمارك لها ، فعلى المدير بيعها بالمزاد العلني .

٢ — تعلق نسخـة عن تفاصيل البضائع المراد بيعها على لوحة إعلانات الجمارك قبل أسبوعين على الأقل من التاريخ المقرر لبيعها ، ويكتفى بهذا الاعلان ، أي لا ضرورة لأي اعلان آخر عن البيع .

٣ — يكون لصاحب البضاعة المراد بيعها بالمزاد حق استلامها قبل البيع بشرط أن يقـوم باتمام جميع المعاملات الرسمية المقررة ، وأن يدفع جميع ما هو مستحق عليه دفعه قبل تاريخ البيع بالمزاد .

هذا عن اجراءات البيع بالمزاد العلني التي وردت بالمادة ٢٤ المشار اليها ، أما حصيلة أو ناتج البيع فقد نصت المادة ٢٥ على توزيعه وفقا للترتيب التالي :

١ — تكاليف البيع ، أي نفقات البيع والمصروفات التي أنفقتها الجمارك من أي نوع كانت .

٢ — الضرائب الجمـركية وأجور الميناء والجمارك الأخرى المستحقة عن البضـائـع المباعة ، ويتم حساب هذه الضرائب والرسوم على أساس قيمة البضاعة التي نتجت عن البيع

٣ — أجور الشحن والنقل بالأجرام وغير ذلك من الاستحقاقات التي يتمتع مستحقيها بحق حجز البضائع استيفاء لحقوقهم .

أما باقي ثمن البيع الذي يتبقى بعد استقطاع المبالغ سالفة الذكر فتحتفظ به الحكومة لمدة سنة ، وعلى أصحاب الشأن أن يطالبوا به خلال هذه المدة ، فإذا مضت هذه المدة ، ولم يتقدم أحد للمطالبة بهذا الرصيد فإنه يصبح ملكا للحكومة .

وقد أعطى إعلان الجمارك رقم ٤٧ في ١٣/ ٤/ ١٩٧٨م أصحاب البضائع المباعة بالمزاد العلني بعد انقضاء مدة الستة أشهر الحق في أن يطالبوا دائرة الميناء والجمارك بالتعويض اذا لم تأخذ الدائرة بعين الاعتبار قيمة البضاعة المباعة الثابتة بالفواتير ، وكان هناك خلاف بين تقديرات الأثمان التي قدرتها الدائرة وبين تلك القيمة المبينة على فواتير هذه البضائع [1] . وهذه هي الحالة الوحيدة التي يجوز فيها المطالبة بالتعويض عن بيع البضاعة بالمزاد العلني .

ويلاحظ أن القانون تعرض فقط لحالة بيع البضاعة بالمزاد العلني اذا لم تسحب خلال المدة التي نص عليها القانون . غير أن هناك حالات أخرى تستلزم فيها الظروف اتخاذ نفس الاجراءات حتى بدون موافقة أصحاب الشأن ومن هذه الحالات البضائع القابلة للنقصان أو التلف ، فلا يجوز ابقاؤها في الجمارك الا للمدة التي تسمح بها حالتها ، فإذا لم تسحب خلال هذه المدة فإن الاجراء المتبع في هذه الحالة أن تحرر الجمارك محضرا باثبات حالتها وتقوم ببيعها من تلقاء نفسها دون حاجة الى اخطار ذوي الشأن . ويتم توزيع ناتج البيع بالكيفية والترتيب السابق ذكره .

---

(١) المرجع السابق ، ص ١٤٥

الفصل الخامس

الجرائم والعقوبات (١)

تضمن الفصل الثامن من قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ النص على مجموعة من الجزاءات التي تطبق في حالة ارتكاب الجرائم والمخالفات الجمركية المنصوص عليها فيه ، ونلاحظ أن مواد القانون التي تضمنت النص على العقوبات جاءت سابقة للمواد التي تنص على الجرائم ، وعلى الرغم من أن المنطقي أن يأتي النص أولا بالجرائم ويعقب ذلك النص على العقوبات الا اننا سوف نلتزم بالترتيب الوارد في القانون فنبدأ بشرح العقوبات بما فيها المصادرة ثم الجرائم الجمركية وبعض اجراءات الضبط . وسوف يقتصر الشرح على إعطاء القارىء فكرة ليست مفصلة عن هذه الموضوعات .

أولاً : قرار المصادرة :

نصت المادة ٢٨ من القانون على إمكانية مصادرة البضائع التي يتم استيرادها الى الدولة أو تصديرها منها بطريق غير مشروع بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع المحظورة أو المقيدة ، كما يوقع نفس الجزاء في حالة محاولة ، أو الشروع في استيراد أو تصدير هذه البضائع ، وأوردت هذه المادة سردا لهذه البضائع في البنود التالية :

١ — جميع البضائع المحظورة التي يتم أو يشرع في استيرادها أو تصديرها ، ومثالها النقود المزيفة والمخدرات وغيرها من البضائع التي سبق لنا توضيحها عند بيان الاستيراد أو التصدير المحظور أو المقيد [٢] .

---

(١) ورد في الباب الثامن من مرسوم جمارك الشارقة العقوبات والغرامات التي توقع في حالة مخالفة احكام المرسوم ، وهي تتفق في معظمها مع تلك التي وردت في الفصل الثامن من قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ ، ولهذا اكتفينا في المتن بشرح ما ورد في هذا الشأن بقانون جمارك دبي وذلك منعا من الاطالة والتكرار في هذه الأمور الاجرائية .

(٢) انظر ما سبق ، ص ١٧٩

٢ ــ جميع البضائع المقيد استيرادها أو تصديرها ، أي التي لا يجوز استيرادها أو تصديرها الا وفقا لأحكام هذا القانون أو القوانين المعمول بها في دبي ، إذا تم أو شرع في استيرادها أو تصديرها بالمخالفة لهذه الأحكام المقررة . ومثالها استيراد أو تصدير بضائع يوجب القانون أو التعليمات السائدة الحصول على موافقة وزارة المالية والصناعة ، أو وزارة الصحة دون الحصول على هذه الموافقة وذلك بقصد التهرب من أي قيد أو نظام يقيد استيرادها أو تصديرها .

٣ ــ البضائع الخاضعة للضرائب الجمركية والتي يتم أو يشرع في استيرادها أو تصديرها بطريقة غير مشروعة بقصد التهرب من دفع الضرائب الجمركية وأجور الميناء والجمارك الأخرى المقررة

٤ ــ البضائع المستوردة أو المصدرة أو التي شرع في استيرادها أو تصديرها دون مراعاة أصول المعاملات الجمركية المقررة ، مثال ذلك إدخال البضائع الى الدولة أو إخراجها منها أو الشروع في ذلك دون بيان جمركي أو عن غير طريق النقاط أو المكاتب الجمركية أو بالمخالفة لنظم العبور أو المستودعات أو المناطق الحرة أو السماح المؤقت أو الإفراج المؤقت أو الإعفاءات الجمركية .

٥ ــ البضائع المنقولة أو التي شرع في نقلها من العقارات التابعة للميناء أو الجمارك دون دفع الضرائب الجمركية أو رسوم الميناء والجمارك الأخرى المقررة أو بدون إذن الجمارك .

ويلاحظ أن هذا البند لا يختلف عن البند الثالث السابق ، حيث أن نقل البضائع أو الشروع في نقلها من العقارات التابعة للجمارك ، لا يخرج عن أحد أمرين ، إما إدخال البضائع الى الدولة أي استيرادها أو إخراجها منها أي تصديرها دون دفع الضرائب الجمركية أو أجور الميناء والجمارك الأخرى المقررة ، وهو نفس ما تضمنه البند الثالث المشار اليه .

٦ ـــ البضائع التي تم استيرادها أو تصديردها أو التي شرع في ذلك ، بالمخالفة لأحكام المادتين ٣٢ ، ٣٣ من قانون الجمارك . وتتعلق المادة الأولى منها بتقديم بيانات خاطئة عن هذه البضاعة ، كالتغيير في منشأها أو نوعها ، أو قيمتها ، أو نظام استيرادها (بضائع عابرة ـ معفاة على خلاف الحقيقة) ، دون كشف الحقيقة للموظف المختص لدى اعطائه أو تسليمه البيان .

أما المادة ٣٣ من القانون فتتعلق بتقديم فواتير غير صحيحة عن البضاعة ، أو تقديم وثائق أو مستندات مزورة ، أو تقليد أختام الجمارك ، أو توقيع أو تأشيرة أو أية علامة أخرى لأي موظف بالجمارك تبين على خلاف الحقيقة إثبات مراجعة هذه الوثائق أو المستندات ، أو أية عمليات أخرى من عمليات الجمارك التي يؤديها هذا الموظف الذي تم تقليد توقيعه أو تأشيرته أو العلامة التي يستخدمها في هذا الشأن .

كما نصت المادة ٢٩ من القانون على إمكانية مصادرة كل وسيلة نقل عدا السفينة التي تزيد حمولتها المسجلة عن ٢٠٠ طن أو الطائرة التي يستعملها أو يشرع في استعمالها أو يأذن بذلك من كان له حق استعمالها وهو عالم بالأمر في ارتكاب ما يلي :

(١) استيراد أو تصدير أية بضائع محظورة أو

(٢) استيراد أو تصدير أية بضائع مقيدة بقصد التهرب من أي قيد أو نظام يقيد استيرادها أو تصديرها أو

(٣) استيراد أو تصدير أية بضائع خاضعة للضرائب الجمركية بقصد التهرب من دفع هذه الضرائب أو رسوم الميناء والجمارك الأخرى المقررة .

ثانيا ـ العقـــوبـــات :

يلاحظ أن المادتين ٢٨ ، ٢٩ السابقتين تضمنتا فقط النص على جزاء المصادرة بالنسبة للبضائع التي تم استيرادها أو تصديرها ، أو شرع في استيرادها أو تصديرها بالمخالفة للقوانين والأنظمة المعمول بها ، ولم تنصان على أية عقوبة بالنسبة لمن يرتكب أو يشرع في ارتكاب الجريمة أو المخالفة التي كان محلها أو موضوعها عملية الاستيراد أو التصدير المخالف للقانون . لذلك فأن عقاب مرتكب الجريمة أو المخالفة يمكن الرجوع فيه الى النصوص التالية :

١ ــ إذا كان الفعل المادي الذي ارتكبه الفاعل أو الشريك يمثل جريمة في قانون العقوبات أو القوانين المكملة له ، فتطبق عليه العقوبة المنصوص عليها في هذه القوانين ، كمن يرتكب جريمة استيراد أو تصدير المخدرات أو غيرها من المواد المحظورة كالنقود المزيفة .

٢ ــ نص المادة رقم ٣١ من قانون الجمارك لسنة ١٩٦٦ المعدل بالقانون رقم (١) لسنة ١٩٧٠ (١) ، وقد عالجت هذه المادة حالتين هما :

أ ـ عقاب كل من استورد أو حاول استيراد أو تصدير أية بضاعة خلافا لأحكام المادتين (١٤) أو (١٥) من هذا القانون . وهاتان المادتان تنصان على وجوب خضوع عمليات دخول البضائع الى دبي أو خروجها منها للتفتيش من قبل الجمارك من أجل المراقبة وإمكانية تحصيل الضرائب الجمركية والرسوم الأخرى .

وبناء على ذلك فكل من استورد بضاعة الى دبي أو صدر منها أو شرع في ذلك دون الخضوع لتفتيش الجمارك وذلك بقصد التهرب من الرسوم (الضرائب والرسوم) المقررة في هذا القانون يعاقب بالاضافة الى مصادرة البضاعة ، بعقوبة الغرامة التي لا تزيد عن قيمة هذه البضاعة إن كانت معلومة ، أو عن خمسة آلاف درهم ، ـ أيهما كان الأكثر ـ أو بالحبس مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر ، ويجوز للمدير أن يصدر قرارا بإغلاق محله التجاري في دبي .

فهذه المادة تعاقب على التهرب الجمركي أو الشروع فيه بمصادرة البضائع المهربة أو التي حاول المتهم تهريبها وبالغرامة التي لا تزيد عن قيمة هذه البضاعة إذا كانت معلومة ، أما إذا كانت البضائع قد تم تهريبها والتصرف فيها ولم تعرف قيمتها فتكون الغرامة خمسة آلاف درهم .

وعلى أية حال فإن الحد الأدنى للغرامة هو خمسة آلاف درهم . فوفقا لنص المادة ٣١ اذا كانت قيمة البضاعة المهربة ثلاثة آلاف درهم مثلا ، كانت الغرامة الواجب فرضها خمسة آلاف درهم ، لأن الغرامة المنصوص عليها إما أن تعادل قيمة البضاعة أو خمسة آلاف درهم أيهما أكثر .

فإذا كانت قيمة البضاعة ١٠٠٠٠ درهم مثلا حكم بمثلها كغرامة ، أما إذا كانت قيمتها ٣٠٠٠ درهم فقط كانت الغرامة ٥٠٠٠ درهم .

وتضمنت المادة ٣١ عقوبة جنائية يمكن الحكم بها بدلا من الغرامة وهي الحبس لمدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر ، فجزاء التهريب إما أن يكون المصادرة

(١) قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ٥٨ .

والغرامة ، وإما أن تكون المصادرة وعقوبة الحبس للمدة المذكورة ، بالاضافة الى ذلك يجوز لمدير عام دائرة الموانىء والجمارك أن يصدر قرارا ضد المتهرب باغلاق محله التجاري في دبي .

ووفقا للمادة الثالثة من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٠ السابق الاشارة اليه فإنــه اذا قرر مدير عام دائرة الموانىء والجمارك اغلاق المحل التجاري في دبي ، فتطبق الفقرتين (٢) ، (٣) من المادة (٣٠) .

وهاتين الفقرتين أعطتا أصحاب الشأن الحق في الطعن في القرار الصادر من مدير عام دائرة الموانىء والجمارك بمصادرة البضائع ووسائل النقل التي تكون عرضة للمصادرة وذلك أمام المحكمة المختصة خلال مدة لا تزيد عن شهـر واحـد من تاريخ إصدار القرار ، وتستطيع هذه المحكمة إلغاء قرار المصادرة اذا ثبت لها أن البضاعة أو سيلة النقل لم تكن عرضة للمصادرة ، أي اذا لم يكن في الأمر ثمة مخالفة أو جريمة جمركية .

وإحالة المادة الثالثة من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٠ على الفقرتين الثانية والثالثة من المادة (٣٠) من قانون الجمارك لعهام ١٩٦٦ معناه أنه يجوز لصــاحب الشــأن الطعن في القــرار الصــادر من مدير عام دائرة الموانىء والجمارك بإغلاق المحل بنفس الطريقة والشروط التي يجوز فيها الطعن في القرارات التي تصدر منه بالمصادرة .

وهناك عدة ملاحظات بالنسبة لنص المادة ٣١ التي تعالج الحالة المبينة بالبند (أ) ، ويمكن إجمالها فيما يلي :

(١/أ) ورد في صدر هذه المــادة « كل من استــورد أو حاول استيراد أو تصدير ... » (١) ، فهذا النص يوحي بأن القانون يعاقب على الاستيراد أو الشروع فيــه ، ويعاقب على الشروع في التصدير اذا تم كل ذلك بالمخالفة لأحكام المادتين ١٤ ، ١٥ من القانون ، ولم يرد فيها النص على التصدير المخالف لهاتين المادتين مما قد يوحي بعدم العقاب عليه .

---

(١) لم ترد كلمة « تصدير » التي وردت في النص العربي في صدر هذه المادة ، في النص الانجليزي لنفس هذه المادة حيث جاء بالنص الانجليزي :

"Any one who imports or attempts to import any goods in contravention of the provision of Articles 14 or 15 of this ordinance..."

ويبدو أن النص الانجليزي للمادة ٣١ أدق من النص العربي لها ، لأن المادتين ١٤ ، ١٥ من قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦م اللتين أحالت اليهما المادة ٣١ تحدثتا عن خضوع البضائع المستوردة أو التي تدخل دبي للتفتيش ، ولم يرد بهما لفظ « التصدير » الذي ورد بالنص العربي لهذه المادة (راجع ص ١٦ ، ٥٨ في الجزء العربي من قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، ص ٥٣ في الجزء الخاص بالصياغة الانجليزية لهذا القانون » .

ومنعا من هذا اللبس يجب أن يكون النص كالتالي « كل من استورد أو صدر ، أو حاول استيراد أو تصدير ...» فيشمل بذلك حالة التصدير غير المشروع كما شمل حالة الشروع فيه .

(٢/أ) بالنسبة لقرار اغلاق المحل التجاري لم يحدد القانون مدة الاغلاق ، فهل هو إغلاق نهائي ، أم لمدة محددة أم ان تحديد هذه المدة متروك تقديرها لمدير عام الجمارك والموانيء ، وإذا كان الفرض الأخير هو الأكثر قبولا في هذه الحالة فإننا نفضل أن يتم صياغة المادة المذكورة بحيث تسمح بهذا التفسير فيضاف في نهاية الفقرة الأولى ما يلي « ... ويجوز للمدير أن يصدر قرارا باغلاق محله التجاري في دبي للمدة التي يراها » .

كما يثور بالنسبة لهذا النص تساؤل آخر ، فما هو الوضع اذا لم يكن للشخص المخالف محلا تجاريا في دبي ، وكان له محل في احدى الامارات الأخرى .

فوفقا لهذا النص تكون هناك حالة تفرقة في المعاملة العقابية بين تاجر له محل تجاري في دبي وآخر ارتكب نفس الجريمة وله محل تجاري خارج دبي ، فيمكن للمدير اصدار قرار بإغلاق المحل الأول فقط دون المحل الثاني .

وحتى يمكن تفادي هذه التفرقة ، فإننا نفضل الغاء جزاء الاغلاق بالصورة المنصوص عليها في هذه المادة ، أو إستبداله بجزاء آخر ، يكون قابلا للتطبيق بالنسبة لجميع المخالفين أيا كانت محال إقامتهم أو الأماكن التي يزاولون فيها نشاطهم .

ب ـ الحالة الثانية التي تضمنتها المادة ٣١ المشار اليها هي تطبيق نفس العقوبة الموضحة بالبند السابق على كل من يستورد أو يصدر أو يحاول استيراد أو تصدير أية بضاعة بقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المقررة .

فهذه الحالة تعتبر أعم وأشمل من الحالة الأولى التي تعاقب على التهرب من الضرائب الجمركية وغيرها من الرسوم عن طريق التهرب أو محاولة التهرب من اجراءات التفتيش الذي تجريه الجمارك . فالحالة الثانية تعاقب على جميع حالات التهرب أو محاولة التهرب من الضرائب والرسوم الجمركية أيا كانت الوسائل التي لجأ اليها المتهرب لتحقيق هدفه .

ويطبق في هذه الحالة أيضا نفس الجزاءات السابق شرحها بالنسبة للحالة الأولى .

وعلى الرغم من أن نص المادة ٣١ الذي عالج هذه الحالة شمل حالة الاستيراد والتصدير غير المشروعين وحالة الشروع فيهما ، بعكس ما رأيناه في الحالة السابقة التي أغفل فيها النص حالة التصدير غير المشروع ، فإن الصياغة ليست محكمة ، حيث جاء بالسطر الثاني من الفقرة الأولى « ... أو استورد أو صدر أو حاول استيراد أو تصدير أية بضاعة بقصد التهرب من دفع الرسوم المقررة ... » ، فهذا النص يوحي أن الشخص يقوم بعمليات الاستيراد والتصدير أو الشروع فيها بقصد التهرب من دفع الرسوم ، وحقيقة الوضع أنه يقوم بعمليات الاستيراد أو التصدير كمهنة ويحاول التهرب من سداد الضرائب الجمركية المستحقة على هذه العمليات ، وحتى تكون الصياغة محكمة ولا لُبس فيها ولا غموض ، فإننا نقترح أن تكون كالآتي « ... أو إستورد أو صدر أو حاول استيراد أو تصدير أية بضاعة **بطريق غير مشروع** بقصد التهرب من دفع الرسوم المقررة ... » فيتعين إضافة جملة « **بطريق غير مشروع** » وبذلك يكون التفسير المقبول أن يلجأ الشخص الى الطرق غير المشروعة بقصد التهرب من الضرائب والرسوم ، لا أن يلجأ الى الاستيراد أو التصدير بقصد التهرب من هذه الضرائب والرسوم وهو ما يفهم من النص الحالي للمادة (٣١) المشار اليها .

ثالثا ـ الجرائم المتعلقة ببيان البضائع :

نصت المادة ٣٢ من قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ على أن كلّ مَنْ :ـ

أ ـ أعطى على علم منه أية معلومات غير حقيقية أو غير صحيحة تتعلق بأية مسألة في اي بيان معطى أو مقدم لأي موظف جمارك أو سلم ذلك الموظف اي بيان يحتوي على مثل هذه المعلومات ، دون كشف الحقيقة لهذا الموظف لدى اعطاء أو تسليم البيان ، أو

ب ـ خدع عن علم منه أي موظف جمارك في اية مسألة يحتمل منها أن تؤثر على قيامه بواجباته .

يعاقب بغرامة لا تزيد عن ١٥٠٠ درهم أو عن ثلاثة أضعاف الرسوم (الضرائب) الجمركية ورسوم الميناء والجمارك المستحقة على البضاعة التي تم ارتكاب الجرم بخصوصها ، أيهما كان الأكثر أو بالحبس مدة لا تزيد على ثلاثة أشهر في حالة عدم دفع الغرامة .

ويلاحظ أن عقوبة الحبس المنصوص عليها في هذه المادة عقوبة تهديدية وليست عقوبة أصلية ، فلا تطبق الا اذا لم يقم المخالف بدفع الغرامة ، لأن المادة تنص على جواز توقيع عقوبة الحبس في حالة عدم دفع الغرامة .

لذلك فاذا حكم على المتهرب بعقـوبـة الحبس ، وأثنـاء تنفيذ العقوبة إستـطاع أن يسـدد الغرامة ، فإنه يجب الافراج عنه ، لأن توقيع عقوبة الحبس مرهون ، وفقا لنص المادة ٣٢ بعدم القدرة على الدفع ، فإذا استطاع أن يدفع الغرامة فلا مجال للحبس .

رابعاً ـ الجرائم المتعلقة بالفواتير والتزوير :

عاقبت المادة (٣٣) من قانون الجمارك كل من :

أ ـ قدم أو ناول للجمارك أي مستند يدل ظاهره على أنه فاتورة صحيحة بينمـا هو في الحقيقة ليس كذلك ولم يكشف الحقيقة للجمارك حين تقديم المستند لها ، أو

ب ـ غيّر بقصد الاحتيال أية وثيقة أو مستند أو قلّد أي ختم أو توقيع أو تأشيرة أو اية علامة أخرى لأي موظف جمارك أو تستعمل من قبله لاثبات مراجعة تلك الوثيقة أو ذلك المستند أو لأية غاية أخرى تتعلق بأداء العمل بالجمارك .

يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين أو بغرامة لا تزيد على ٤٠٠٠ درهم أو بهاتين العقوبتين ، أي بالحبس والغرامة معا .

خامساً ـ عرقلة الأعمال الرسمية لموظفي الجمارك :

عاقبت المادة (٣٥) من قانون الجمارك كل من قاوم أو اعترض أي موظف جمارك فيما يختص بممارسته لواجباته المتعلقة بهذا القانون بالحبس مدة لا تزيد على شهر واحد أو بغرامة لا تزيد على ١٠٠٠ درهم أو بهاتين العقوبتين معا .

سادسا ـ الجزاء على المخالفات التي تصدر من ربابنة السفن وقادة الطائرات :

نصت المادة (٣٤) من قانون الجمارك على فرض غرامة لا تزيد على ١٠٠٠ درهم على كل قائد مركب نظير المخالفات التالية :[1] :

أ ـ السماح لمركبه أن يُؤْتى به للشاطىء أو أن يُحضر للميناء أو لطائرته أن تهبط للارض خلافا لما نصت عليه المادة (١٠) من هذا القانون . ووفقا لهذه المادة الأخيرة فإنه لا يجوز لأي مركب يحمل مسافرين ، أو بضائع أن يأتي للشاطىء ، أو لطائرة أن تنزل إلا في الأماكن التي يوجد فيها عقارات تابعة للجمارك أو في الأماكن المحددة من قبل سمو الحاكم ، ما لم يأذن المدير بذلك مقـدما ، وذلك دون الإخلال بأحكام أي قانون أو نظام يكون ساري المفعول في دبي ، فيما يتعلق بالملاحة الجوية .

ب ـ التخلف عن تبليغ مدير عام دائرة الموانىء والجمارك أو من يمثله ، وكذلك متعهدي التجريم (متعهدي شحن وتفريغ السفن) عن وصول مركبه الى دبي من ميناء خارجها خلال مدة ٢٤ ساعة من الوصول .

ج ـ التخلف عمـدا لدى وصول مركبه عن تسليم أية ورقة من الأوراق المنصوص عليها في المادة التاسعة من هذا القانون وهي :

— بيان صحي وقائمة بطاقم النوتية .

— بيانات الحمولة المعدة لاستيراد دبي والحمولة المعدة لشحنها بوسيلة نقل أخرى عبر دبي .

— شهادة تسجيل السفينة اذا ما طلبت .

— شهادة تسجيل الطائرة القادمة من الخارج اذا طلبت .

— أية بيانات أخرى تنص عليها القوانين والأنظمة المعمول بها في دبي .

د ـ عدم السماح أو الامتثال لموظف الجمارك للصعود على سطح المركبة اذا ما طلب منه ذلك .

---

(١) عرّفت المادة الثانية من قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ « المركب » بأنها تعني السفينة والزورق والطوف واللنش والطائرة وأي شيء مستخدم لنقل الأشخاص أو البضائع بحرا أو جوا (قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ١٠) .

سابعاً ـ عقوبة عامة للمخالفات الجمركية :

تضمنت المادة ٣٦ من قانون الجمارك النص على عقوبة إحتياطية يمكن اللجوء اليها في حالة ما اذا خالف أحد الأشخاص القانون ، ولم يكن هناك في هذا أو غيره نصا يعاقب على إتيان هذه المخالفة .

فوفقا لهذه المادة يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على شهر واحد أو بغرامة لا تزيد على ١٠٠٠ درهم أو بهاتين العقوبتين معا كل من خالف أو حاول (شرع في) مخالفة أي نص من نصوص القانون ، أو أي قرار أو أمر أو اعلان أو أنظمة صادرة بناء على هذا القانون ولم تكن هناك عقوبة أخرى مقررة لتلك المخالفة .

ثامنا ـ معاملة الشريك معاملة الفاعل الأصلي:

نصت المادة (٣٧) من قانون الجمارك على معاملة الشريك معاملة الفاعل الأصلي ، فكل من حاول أو ساعد أو حرّض أو أشار على أو حمل الغير على ارتكاب أي جرم بالمخالفة لهذا القانون ، يعتبر أنه ارتكب الجرم بنفسه ، ويعاقب بالعقوبة المقررة للفاعل الأصلي .

تاسعا ـ عبء الاثبات في القضايا الجمركية :

وفقا للمادة ٣٨ من قانون الجمارك فإنه إذا نشأ خلاف حول ما ذا كانت الضرائب الجمركية أو رسوم الميناء والجمارك الأخرى قد دفعت من عدمه ، أو ما اذا كانت اية بضاعة مستوردة أو مصدرة بصورة قانونية أم غير قانونية ، فإن عبء الاثبات يقع على عاتق المدعي . (١)

---

(١) تنص م ٣٨ على أنه « اذا نشأت مسألة فيما اذا كانت الرسوم الجمركية أو رسوم الميناء والجمارك الاخرى مدفوعة عن اية بضاعة ، أولم تكن ، أوفيما اذا كانت اية بضاعة مستوردة أو مصدرة بصورة قانونية أو لم تكن ، فإن عبء اثبات دفع الرسوم الجمركية والرسوم الأخرى أو استيراد أو تصدير البضاعة بصورة قانونية ، حسبما يكون عليه الحال ، يقع على من يدعي ذلك » .

بناء على ذلك اذا ادعى المتعامل مع الجمارك ، سواء كان مستوردا أم مصدرا ، أنه سدد الرسوم الجمركية والرسوم الأخرى ، وأنه قام بالاستيراد أو التصدير طبقا للقانون ، فعليه إثبات ذلك ، ويقع عبء إثبات عكس ذلك على عاتق دائرة الموانىء والجمارك ، فلها أن تثبت عدم قيام الممول بسداد الضرائب والرسوم أو ان الاستيراد أو التصدير تم بطريقة مخالفة للقانون .

عاشرا ـ إقامة الدعوى في الجرائم وملاحقتها :

وفقا لنص المادة (٣٩) من القانون فإن اقامة الدعوى بالجرائم المرتكبة خلافا لأحكام قانون الجمارك وملاحقتها تتم من قبل كل من :

— أي موظف مفوض من سمو حاكم دبي .

— أي موظف من موظفي الجمارك مفوض بذلك خطيا من قبل مدير عام دائرة الموانىء والجمارك .

— مدير الشرطة العام .

— أي فرد من أفراد الشرطة مفوض بذلك من مدير الشرطة العام . (١)

ومن المعروف أن إقامة الدعوى بالجرائم الجنائية تعني تحريك الدعوى الجنائية ، ومن القواعد الأصولية في هذا الشأن أن النيابة العامة هي التي تختص بإقامة وتحريك الدعوى الجنائية في الجرائم المختلفة ، ومنها الجرائم الجمركية .

ونحن نعتقد أن تفسير نص المادة ٣٩ من قانون الجمارك الذي يستقيم مع هذه القواعد الأصولية يجعلنا نفسر عبارة « إقامة الدعوى الواردة بهذه المادة » على أنه قيام موظف الشرطة أو الجمرك بإحالة المتهم الى النيابة العامة بمحضر جمع الاستدلالات الذي قام بتحريره عقب قيامه بضبط الواقعة لتتولى النيابة العامة مهمة التحقيق الابتدائي وإحالة المتهمين الى المحاكمة ، أي إقامة الدعوى الجنائية ضدهم .

أما الملاحقة فإنها تعني حق موظفي الجمارك والشرطة المنصوص عليهم في القانون في مطاردة مرتكبي جرائم التهريب وكذلك متابعتهم وملاحقتهم في حالة خروجهم من نطاق الرقابة الجمركية .

---

(١) مدير الشرطة العام يسمى حاليا القائد العام للشرطة . ونصت م ٣٩ من قانون جمارك دبي على أن « تقام الدعاوى بالجرائم المرتكبة خلافا لاحكام هذا القانون وتلاحق من قبل أي موظف مفوض من سمو الحاكم ، أو من قبل أي موظف جمارك مفوض خطيا بذلك من المدير ، أو من قبل مدير الشرطة العام . أو من قبل أي فرد من أفراد الشرطة مفوض بذلك من مدير الشرطة العام » .

حادي عشر ـ المصالحة في المخالفات الجمركية :

وفقا للفقرة الأولى من المادة (٤٠) من قانون الجمارك يجوز للمدير العام للموانيء والجمارك أو أي موظف مفوض من قبل سمو الحاكم أن يُجري التصالح بالنسبة للجرائم والأفعال أو الشروع فيها والتي ترتكب بالمخالفة لهذا القانون مقابل مبلغ من المال يدفع للجمارك يعادل بحد أقصى المبلغ المنصوص عليه في القانون كغرامة تفرض في حالة ارتكاب هذا الجرم أو الفعل .

أما الفقرة الثانية فقد أجازت للسلطة المبينة بالفقرة السابقة بدلا من مصادر ة أية وسيلة نقل أو أية بضاعة تكون عرضة للمصادرة أن تقبل مبلغا من النقود لا يزيد عن القيمة التي تقدرها الجمارك للسلعة محل المصادرة ، ولا يسري هذا الحكم بالنسبة للبضائع المحظورة أو المقيدة ، حيث لا يجوز إجراء المصالحة بشأنها (١) .

ومن المبادىء المعروفة بشأن المصالحة ، والتي لم يرد النص عليها في قانون جمارك دبي أنه يجوز اجراء التصالح قبل واثناء نظر الدعوى أو بعد الحكم فيها حسب الحال ، ويجوز في حالة التصالح رد البضائع المضبوطة كلها أو بعضها بعد دفع الضرائب المستحقة عليها ، ما لم تكن من الأنواع الممنوعة ، كما يجوز رد وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب .

ويترتب على التصالح إنقضاء الدعوى العمومية أو وقف تنفيذ العقوبة الجنائية وجميع الآثار المترتبة على الحكم بحسب الأحوال (٢).

---

(١) النص الحرفي للمادة ٤٠ المشار اليها بالمتن كالآتي :
« ١ ـ يجوز للمدير أو لأي موظف مفوض من قبل سمو الحاكم أن يسوي أو يصالح عن أي جرم أو فعل يرتكب أو يشتبه بصورة معقولة أنه قد ارتكب من قبل اي شخص خلافا لأحكام هذا القانون ، وذلك بقبول مبلغ من النقود يدفع للجمارك ولا يزيد على الحد الأعلى لعقوبة الغرامة المفروضة في هذا القانون كعقوبة عن ذلك الجرم أو الفعل » .
« ٢ ـ يجوز للمدير او الموظف المفوض بدلا من مصادرة أية وسيلة نقل أو بضاعة هي عرضة للمصادرة أن يقبل مبلغا من النقود لا يزيد على قيمة البضاعة أو وسيلة النقل حسبما يقدرها ، وذلك باستثناء البضائع المحظورة والبضائع المقيدة التي لا يجوز له إجراء المصالحة بشأنها » (قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، المرجع السابق ، ص ٢٥) .

(٢) قارن في ذلك المادة ١٢٤ من قانون الجمارك المصري بالموسوعة الشاملة لقوانين القرارات الاقتصادية ، المرجع السابق الاشارة اليه ، ص ٤٢ .

ثاني عشر : إعـادة المضبـوطات وإلغـاء الإجـراءات وتخفيف العقوبة أو الإعفاء منها :

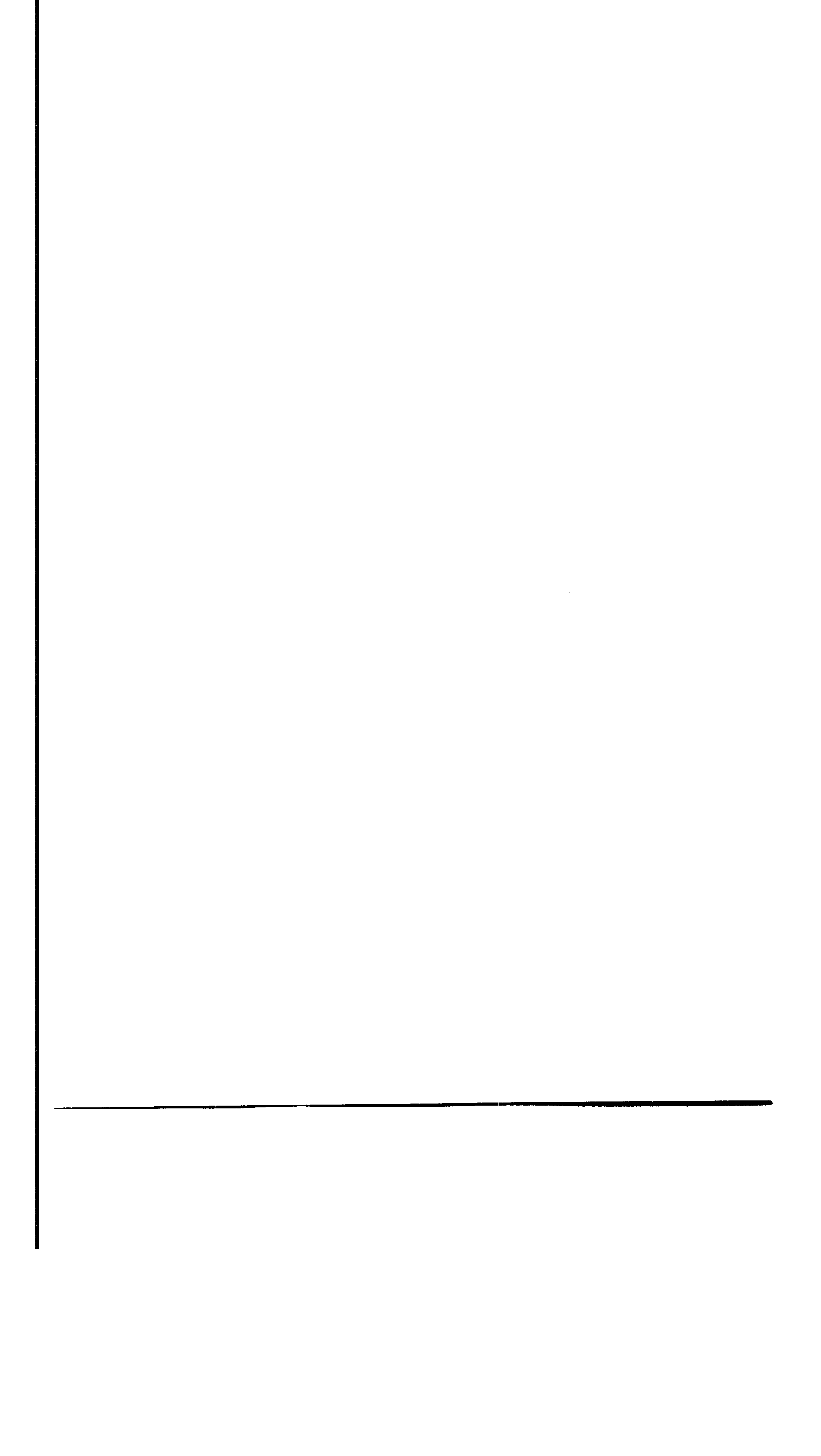
وفقا للمادة (٤١) من قانون الجمارك فإنه اذا جرى ضبط أي شيء ، أو فرضت أية غرامة أو عقوبة ، فلسمو حاكم دبي أن يأمر بإعادة المضبوطات بشروط أو بدونهـا ، سواء أكـان هنـاك حكم أم لم يكن ، وأن يأمر بإلغاء الاجراءات ، أو بتخفيف الغرامة أو العقوبة أو بالاعفاء منها .

كما نصت المادة (٤٢) من القانون على أنه لسمو الحاكم إلغاء أي قرار يصـدره المدير أو المفتش العام للميناء والجمارك أو استبداله حسبما يراه سموه مناسبا .

وبناء على نص المادتين السابقتين يجوز التظلم لمكتب سمو الحاكم من القرارات الصادرة في مسائل الجمارك أيا كانت الجهة التي تصدر منها هذه القرارات ، ولسموه إصدار ما يراه مناسبا في شأن القرارات المتظلم منها وفقا للتفصيل الوارد بهاتين المادتين .

الباب الثالث

الرسوم البلدية



الرسـوم البلديـة

تتميز البلديات في دولة الامارات العربية المتحدة بأنها التنظيم الاداري الذي يتم من خلاله ممـارسـة معـظم الأنشـطة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية في كل إمارة من إمارات الدولة ، بالاضافة ، وهو الأهم ، أنها تتولى تقـديم معـظم الخـدمـات العامة للأفراد كخدمة النظافة والكهرباء والمياه والصحة وغيرها .

وتحتـاج البلديـة للاضطلاع بالأعباء الملقاة على عاتقها ، والتي تتزايد باستمـرار الى مصـادر لتمـويـل الأنشطة المختلفة التي تمكنها من الوفاء بالحاجات العامة المشار اليها ، وهي التي يطلق عليها الموارد المالية المحلية .

وتختلف هذه الموارد المالية وتتنوع ، لكنها لا تخرج في الكثير من الأحيان عن الموار التالية :

١ ـ الرسوم البلدية .

٢ ـ ايرادات أملاك الهيئات العامة المحلية أو الايرادات الاستغلالية .

٣ ـ الاعانات والتبرعات .

٤ ـ القروض المحليـة .

وحيث أن دراستنا في هذا الجزء تقتصر على الرسوم والضرائب المحلية ، لذلك فإننا سنتناول في هذا الباب شرح أحكام الرسوم المحلية أو البلدية ، فنبـين ماهية الرسوم وأهميتها ، وأساس تقدير الرسم ثم أنواع الرسوم . وسوف نركز في حديثنا على الرسوم التي تفرضها بلدية دبي ؛ مع ملاحظة أنه لا يوجد قانون أو أمر محلي بالامارة ، أو غيرها من إمارات الدولة يتضمن تنـظيمـا كاملا لأحكام الرسوم ، وإنما ورد النص عليها في مراسيم وأوامر محليـة متفرقة صدرت منذ الستينات وحتى الآن ، وهذا مما شكّل أمامنا العـديـد من الصعوبات في البحث والحصول على أهم أنواع الرسوم التي تفرضها بلدية دبي ، والتي لا تخرج في جوهرها ومضمونها ونوعيتها عن تلك التي تفرضها باقي إمارات الدولة الأخرى ، بل وباقي البلديات الأخرى في جميع دول العالم .

وسوف نخصص لكل موضوع من الموضوعات التي سبق لنا الاشارة اليها فصلا مستقلا فيما يلي .

الفصل الأول

ماهية الرسوم وأهميتها

أولاً - ماهية الرسم :

يعرف الرسم بأنه مبلغ نقدي تقتضيه الدولة أو أي شخص عام آخر من الأفراد جبرا مقابل حصوله منها على خدمات يترتب عليها تحقيق نفع خاص لهم الى جانب النفع العام (١) .

ويتضح من هذا التعريف أن الرسم يتميز بالخصائص التالية :

١ — أنه مبلغ من النقود ، فلا يتم تحصيل الرسم عينا في شكل اداء الفرد خدمة للدولة مقابل الخدمة التي يحصل عليها منها مثلا ، وإنما يتخذ الرسم الشكل النقدي الذي تتخذه مالية الدولة في العصر الحديث ، حيث أن نفقات الدولة وايراداتها تتم في صورة نقود .

٢ — أن الجهة العامة تستقل بتحديد الرسم وقيمته ، ويلتزم الفرد بدفعه عند حصوله على الخدمة المرسمة . وهذا الالتزام قد يكون اجباريا ، كما لو كان الفرد مجبرا على تلقي الخدمة العامة ودفع الرسم المفروض عليها مثل رسوم التعليم الاجباري ، وقد يكون هذا الالتزام اختياريا ، وهذا هو الغالب ، وذلك في حالة طلب الفرد خدمة من الدولة باختياره دون أن يجبره القانون على ذلك مثل دفع رسوم دخوله المتنزهات العامة أو رسوم استخراج رخصة القيادة .

٣ — أن الفرد يدفعه مقابل إنتفاعه بخدمة معينة كخدمة الصحة (رسوم التذاكر الصحية) أو القضاء (الرسوم القضائية) . وقد تكون الخدمة التي يحصل عليها الفرد عبارة عن عمل معين تؤديه الجهة الادارية لصالحه ، مثل الفصل في المنازعات ، وقد تتمثل الخدمة في حصوله على امتياز معين مثل رسوم الرخص التجارية أو رسوم استخراج رخصة القيادة ، أو مقابل استعماله مرافق الدولة مثل رسوم دخول الموانىء البحرية والمطارات .

---

(١) د. احمد جامع ، المرجع السابق ، ص ٩٤ ؛ د. رفعت المحجوب : المالية العامة ، القاهرة ، ١٩٧٩ ، ص ٤٧٥ .

٤ ـــ أن الرسم يترتب عليه حصول الفرد على نفع خاص الى جانب النفع العام ، فالرسوم الصحية التي يدفعها الفرد مقابل الحصول على خدمة الصحة يترتب عليها نفع خاص يتمثل في علاجه من المرض ، ونفع عام وهو استفادة المجتمع من تمتع أبنائه بالصحة والعافية ، وهكذا بالنسبة لجميع الخدمات العامة التي لا يحصل عليها الا من يدفع الرسم فانها ذات آثار عامة مفيدة للمجتمع ككل .

ثانيا : أهمية الرسوم

تطورت أهمية الرسوم ، فقد لجأ الحكام الى فرضها في العصور الوسطى أكثر من الضرائب وذلك لأن فكرة المواطنة لم تكن قد تبلورت بشكلها الحديث وكان الحكام يحصلون الرسوم مقابل الخدمات التي كانوا يقدمونها للأفراد ، فالرسوم كانت بمثابة سعر كامل لهذه الخدمات ، وكان يتم دفع رواتب الموظفين من حصيلة هذه الرسوم التي كانت أهم من حصيلة الضرائب ، لأن سلطة الحاكم في فرض الضرائب كانت مقيدة بموافقة المجالس النيابية ، أما بالنسبة للرسوم فكانت سلطة الحاكم في فرضها مطلقة (١) .

وقد تغيرت هذه الأحوال في العصر الحديث ، وأصبحت الضرائب أهم من الرسوم فهي الأكثر حصيلة ، وهي التي أصبحت تعتمد عليها الدول أساسا في تمويل الخزانة العامة ، بالاضافة الى أن فرض الرسوم أصبح مثل الضرائب يحتاج في فرضه الى قانون ، ولم يعد الرسم مجرد ثمنا للخدمة التي تقدمها الدولة وإنما وسيلة لتنظيم حصول الأفراد على هذه الخدمة في أغلب الأحيان .

واذا كانت أهمية الرسوم قد تضاءلت باعتبارها أحد مصادر تمويل خزينة الدولة الا ان الأمر ليس كذلك بالنسبة للمحليات ، حيث لا زالت حصيلة الرسوم تكوّن جانبا هاما من موارد المقاطعات أو المحافظات أو الامارات ، خاصة اذا لم تكن هناك ضرائب عامة تفرض على جميع الأفراد والأنشطة في المجتمع كما هو الحال في دولة الامارات العربية المتحدة .

ففي جميع امارات الدولة نجد أن بلدية الامارة تقوم بتحصيل الرسوم التي تم فرضها بمقتضى أوامر محلية صادرة عن الحاكم ، مثال ذلك رسوم

---

(١) انظر د. محمد محمد بدران ، المرجع السابق ، ص ١٩٩ ؛ د. أحمد جامع ، المرجع السابق ، ص ٩٨ وما بعدها .

تسجيل السيارات والرخص التجارية والمهنية والمحلية ورسوم محلات السكن والأسواق والملاهي وغيرها على التفصيل الذي سوف نراه عند شرحنا لأنواع الرسوم في إمارة دبي .

وتختلف أهمية الرسوم في الوقت الحاضر باختلاف الهدف والأساس الذي يتم وفقا له تقدير الرسم ، فتقدير الرسم يتوقف على الهدف الذي من أجله تم فرض الرسم ، وهو ما سنعرضه حالا في النقطة التالية .

ثالثا ـ أساس تقدير الرسم :

تختلف قيمة الرسم باختلاف الهدف أو الأساس الذي من أجله تم انشاء المرفق العام الذي يقوم بتقديم الخدمة المرسومة وذلك وفقا لما يلي :

أ ـ فإذا كان الغرض من انشاء المرفق العام ليس تحقيق الربح ، وإنما تقديم خدمة عامة يكون في مقدور جميع أفراد المجتمع الحصول عليها أيا كانت دخولهم ، فإن قيمة الرسم ستكون أقل من سعر تكلفة الخدمة المؤداة ، ومن أمثلة هذه الخدمات مياه الشرب والتعليم والصحة .

ب ـ وقد تكون قيمة الرسم متناسبة مع نفقة الخدمة المؤداة ، فيزيد الرسم بزيادة النفقة ويقل عندما تكون النفقة منخفضة ، وفي هذه الحالة فإن الغرض من انشاء المرفق العام لن يكون أيضا تحقيق الربح ، وإنما تقديم خدمة عامة يستطيع الحصول عليها من كان قادرا على دفع ثمن تكلفتها ، وعدم ترك إنتاج هذه الخدمة للمشروعات الخاصة ، فنظرا لحيوية هذه الخدمة بالنسبة للمستهلكين قد تلجأ المشروعات الخاصة للاستغلال وبيع الخدمة بثمن يزيد كثيرا عن تكلفة الخدمة ، مثال ذلك خدمة النقل والمواصلات العامة .

ج ـ وقد تكون قيمة الرسم أكبر من تكلفة الخدمة المؤداة ، وفي هذه الحالة يكون الهدف من الرسم هو تقليل الطلب على الخدمة وتنظيمها حتى لا يستهلك المرفق العام الذي يقدم الخدمة في غضون وقت قليل منذ انشائه ، مثال ذلك رسوم الاستحمام بالشواطىء المجهزة ، ودخول بعض الحدائق والمنتزهات العامة ، كما يكون الهدف من الرسم في هذه الحالة تحقيق ايراد مالي يستخدم في المحافظة على المرفق وتدبير الموارد اللازمة للانفاق عليه حتى يؤدي عمله بانتظام واضطراد .

وفي واقع الأمر فان زيادة قيمة الرسم زيادة كبيرة عن تكلفة الخدمة المؤداة تجعل هذا القدر الزائد ، في نظر أغلب الاقتصاديين ، بمثابة ضريبة مقنعة أو مستترة (١) .

نخلص مما تقدم الى ان الرسم قد تضاءلت أهميته كمصدر من مصادر موارد الدولة وحلت محله الضرائب في العصر الحديث . لكن لا تزال للرسم أهمية بالنسبة للهيئات المحلية كالبلديات ، فهي لا زالت تعتمد الى حد كبير على الرسوم باعتبارها من أهم مصادر الايرادات ، خاصة اذا كانت الضرائب لا تمثل المصدر الرئيسي لايرادات البلديات أو المحليات كما هو الشأن في جميع امارات الدولة . (٢)

وننتقل الآن لبيان أهم أنواع الرسوم المطبقة في إمارة دبي ، وهي كما سبق القول لا تختلف في مجملها عن تلك المطبقة في بلديات الدولة وفي البلديات التابعة للدول الأخرى .

---

(١) د. أحمد جامع ، المرجع السابق ، ص ٩٧ .

(٢) تطورت أهمية الرسوم كمصدر من مصادر تمويل الميزانية العامة الاتحادية . ففي حديث أجرته صحيفة « البيان » مع معالي الشيخ حمد بن أحمد المعلا وزير التخطيط في عددها رقم ٣٥٤١ الصادر في ٢٨/٢/١٩٩٠م بعنوان « استثمارات ومشروعات اتحادية جديدة هذا العام - آفاق واسعة لتنمية موارد الميزانية الاتحادية » ، وُجِّه لسعادته سؤال حول ما إذا كانت زيادة الرسوم الحالية أو استحداث رسوم جديدة على الخدمات يشكل موردا مهما كمصدر من مصادر الميزانية ؟ أجاب سعادته بأن الحكومة تولي أهمية كبيرة لتنمية وتنشيط موارد الميزانية العامة للحكومة الاتحادية ويرجع ذلك للمهام الواسعة التي تضطلع بها الحكومة ، وتزداد هذه المهام في الدول النفطية ، وذلك لضخامة الإنفاق العام خاصة في مجالات الصحة والتعليم والإدارة ، إضافة الى نفقات التنمية الواسعة .

وقد اتخذت الجهات المعنية العديد من الاجراءات لزيادة موارد الميزانية الاتحادية عن طريق زيادة مبالغ بعض الرسوم وفرض رسوم جديدة وكذلك تطوير استثمارات الميزانية ، وقد تحققت العديد من النتائج في هذا المجال حيث ارتفعت ايرادات الخدمات الأخرى من ١٥٤ مليون درهم عام ١٩٨٠ الى ٢,٤ مليار درهم عام ١٩٨٨ .

وبذلك يتضح لنا مدى التطور الذي حدث في اعتبار الرسوم كأحد المصادر الهامة لتمويل الميزانية الاتحادية ، فبعد أن كانت إيرادات الخدمات ، أي الرسوم ١٥٤ مليون درهم عام ١٩٨٠ تضاعفت بما يزيد عن خمسة عشر مرة خلال ٨ سنوات لتصبح ٢٤٠٠ مليون درهم عام ١٩٨٨ كما جاء في حديث معالي وزير التخطيط السابق الإشارة اليه .

الفصل الثاني

أنواع الرسوم

تفرض الرسوم على بعض أنواع الخدمات التي تقدمها المحليات للأفراد المقيمين بها ، وهناك بعض الخدمات التي تفرض عليها رسوم في جميع الدول المختلفة ، ومثال هذه الخدمات استهلاك المياه ، وركوب المواصلات العامة ، والخدمات الهاتفية والبريدية ، وخدمات الغاز والكهرباء ، فالقاعدة ان الافراد في أي دولة أو إمارة أو مقاطعة أو ولاية أو أية هيئة محلية في معظم دول العالم يدفعون رسوما مقابل الحصول على هذه الخدمات ، واستثناء نجد أن بعض الامارات مثل إمارة دبي تعفي فئات معينة مثل مواطني دبي من رسوم محلات السكن ورسوم محلات الأسواق .

وفي بعض الأحيان فإن هذه الرسوم تفرض مرتين بالنسبة للخدمة الواحدة ، مثال ذلك الخدمات الهاتفية ، حيث تفرض رسوم تركيب مرة واحدة عند بداية إدخال وتركيب الآلة ، ورسوم متكررة تجبى مع كل فاتورة باستهلاك الخدمة (١) .

وهناك بعض الخدمات التي تفرض عليها رسوم في بعض الأنظمة المحلية دون البعض الآخر ، ومن أهمها التعليم ، واستخدام الطرق العامة وبعض مشروعات البنية الأساسية ، والخدمات الصحية ، وري الأراضي الزراعية ، والمحافظة على منع تلوث البيئة ، وخدمات إطفاء الحرائق . فالتعليم واستخدام الطرق العامة في دولة الامارات العربية المتحدة لا تفرض عليه المحليات رسوما ، وعلى عكس ذلك نجد الوضع في الولايات المتحدة الأمريكية ، خاصة في مرحلة التعليم الجامعي فتفرض رسوم باهظة على من يرغب في الدراسة ، بالمثل تفرض رسوم على استخدام الطرق العامة في الكثير من الدول الأوروبية ، خاصة تلك الطرق التي تربط ما بين دولة وأخرى مثل الطريق الذي يربط بين ايطاليا وألمانيا ، وتخصص هذه الرسوم لصيانة الطرق وتوسيعها وزيادتها .

---

(١) انظر د. محمد بدران ، المرجع السابق ، ص ٢٠٥ .

وبالنسبة لبلديات دولة الامارات العربية المتحدة نجد أنها تفرض معظم الرسوم المشار اليها على الخدمات التي تقدمها للأفراد . وسوف نقوم بشرح أهم الرسوم التي تفرضها بلدية دبي ، باعتبارها تمثل أهم أنواع الرسوم التي تفرضها كل إمارة من إمارات الدولة على الخدمات المحلية التي تقدمها هذه الامارة للأفراد المقيمين بها .

والجـديـر بالذكـر أن هنـاك رسوم اتحادية تفرضها الجهات الحكومية الاتحادية على الخدمات التي تقدمها للأفراد المقيمين في اي امارة من امارات الاتحاد وتخصص حصيلة هذه الرسوم لصالح الحكومة الاتحادية ، بعكس الرسوم المحلية التي تخصص حصيلتها للامارة التي قامت بفرضها ، وسوف نعرض لأهم الرسوم الاتحادية في القسم الثاني من هذا المؤلف .

وبالرجوع الى الأوامر المحلية والادارية الصادرة عن بلدية دبي اعتبارا من سنة ١٩٦٢ وحتى الآن ، وكذلك المطبوعات الصادرة عن ادارة الحسابات ببلدية دبي فإن الرسوم يمكن تقسيمها الى اربع فئات رئيسية هي :

١ — الرسوم القضائية .
٢ — رسوم الادارة العامة .
٣ — رسوم قسم الهندسة والتخطيط والزراعة .
٤ — رسوم قسم الصحـــة .

وسوف ندرس كل قسم من هذه الأقسام في مبحث مستقل فيما يلي .

المبحث الأول

الرسوم القضائية

أولا ـ ماهية الرسوم القضائية :

فرضت هذه الرسوم لأول مرة بمقتضى نظام رسوم المحاكم الصادر عن حاكم دبي بتـاريخ ١٤/٧/١٩٧٤م والمعدل بنظام رسوم المحاكم رقم (١) لسنة ١٩٧٩م والقرارين رقمي ١ ، ٢ لسنة ١٩٨٨م .

والرسوم القضائية عبارة عن مبالغ نقدية تفرض على الدعاوى المدنية أو الشرعية أو الادارية التي تنظرها المحاكم بمختلف درجاتها وكذلك على طلبات التصـديق أو طلبـات فسخ قرار المحكمين ، وعلى تنفيذ الأحكام والقرارات بواسطة دوائر التنفيذ .

ووفقا للمادة الثانية من نظام رسوم المحاكم لسنة ١٩٧٤م فإن هذا النظام لا يسري على الدعـاوى والاجـراءات الجـزائية . ومعنى ذلك أن الدعاوى الجزائية واجراءات تنفيذ الأحكام الجزائية لا تفرض عليها رسوم قضائية ، وتبدو العلة في ذلك أن جهة السلطة العامة سواء تمثلت في النيابة العامة وهي التي تتولى رفع الدعاوى الجزائية نيابة عن المجتمع ، أو في جهة الشرطة وهي التي تتولى تنفيذ الاجراءات والأحكام الجزائية ، أيضا نيابة عن المجتمع ، ولذا لا تفـرض عليهـا الرسـوم القضائية ، ولا تبدو هذه الحكمة بالنسبة للدعاوى المدنية التي ترفع من شخص على آخر ويصدر فيها الحكم لصالح أحد الطرفين ، ولذا تفرض الرسوم القضائية بهدف تنظيم اللجوء الى القضاء وعدم رفع دعاوى وهمية لمجرد الكيد في بعض الأشخاص مما يؤدي الى تعطيل القضـاء وعدم تكريسه للجهد اللازم لتحقيق العدالة عن طريق الفصل في القضايا المدنية الحقيقية .

ثانيا - أنواع الرسوم القضائية :

وفقـا للمـادة الثـانيـة من نظام رسوم المحاكم المشار اليه فإن الرسوم القضائية تسري بالنسبة لجميع الدعاوى والاجراءات لدى المحاكم بمختلف أنواعها ودرجاتها ، ما لم يرد نص صريح بخلاف ذلك . ولا تسري هذه الرسوم بالنسبة للدعاوى والاجراءات الجزائية كما سبق بيانه .

وبناء على هذه المادة فإن الرسوم القضائية تفرض على ما يأتي :

أ — الدعاوى المرفوعة أمام محكمة الدرجة الأولى سواء كانت دعاوى مدنية أم تجارية أم ادارية أم شرعية (م ٩ من النظام) .

ب — تجديد الدعاوى التي أسقطت بشرط أن يقدم طلب التجديد خلال ٦ شهور من تاريخ إسقاطها (م ١١) .

ج — طلبـات استئنـاف الأحكام الصادرة عن محكمة الدرجة الأولى وعن المحاكم الشرعية (م ١٣ المعدلة بالقرار رقم ٢ لسنة ١٩٨٨ الصادر عن ولي عهد دبي بنظام رسوم المحاكم المعدل) .

د — طلبات الطعن المقدمة الى محكمة التمييز (قرار رقم ١ لسنة ١٩٨٨ الصادر عن ولي عهد دبي) .

هـ — دعاوى الاعتراض على الأحكام الغيابية (م ١٢) .

و — طلب الحجز الاحتياطي (م ١٢) .

ز ــ طلب تنفيذ أي اجراء مؤقت في اي دعوى (م ١٢) .
ح ــ طلب إعادة المحاكمة (م ١٢) .
ط ــ صورة أي حكم أو قرار بدائي أو استئنافي تستخرج لغير غايات ألتنفيذ (م ١٤) .
ي ــ مقابل تنفيذ الحكم الصادر للمحكوم له (م ١٤ أ) .
ك ــ طلب التصديق على قرار المحكمين (م ١٤ ب) .
ل ــ طلب فسخ قرار المحكمين (م ١٠) .
م ــ الدعوى المقامة استنادا الى حكم أجنبي (م ١٠ ب) .
ن ــ مثول المحامي أمام المحاكم في اية قضية من القضايا أو مباشرته للتنفيذ (م ١٦) .

مما تقدم يتضح لنا أن الرسوم تفرض على الدعاوى التي تنظرها محكمة الدرجة الأولى ومحكمة الاستئناف ومحمة التمييز ، وعلى تنفيذ الأحكام الصادرة من هذه المحاكم ، أيا كان نوع الدعاوى أو اجراءات التنفيذ ، وذلك فيما عدا الدعاوى والاجراءات الجزائية فلا تفرض عليها أية رسوم قضائية .

ثالثا ـ مقدار الرسوم القضائية :

يختلف مقدار الرسم الذي يتم تحصيله باختلاف نوع الدعوى المرفوعة ونوع المحكمة المختصة ، ونوع الاجراء المطلوب تنفيذه .

ووفقا للمادة (٤) من نظام رسوم المحاكم المشار اليه ، فإنه يتم أولا تحديد قيمة الدعوى بالنقود ، ثم يستوفى الرسم على أساس هذا التحديد ، ووفقا للسعر المنصوص عليه في هذا النظام .

بماء على ذلك تتحدد قيمة الرسوم القضائية وفقا للتفصيلات الآتية :

١ ــ بالنسبة للرسوم الجمركسة لدى محكمة الدرجة الأولى فإنه يتم استيفاؤها على النحو التالي (م ١/٩) :

أ ـ ٧,٥٪ عن المائة الف (١٠٠,٠٠٠) درهم الأولى والثانية أو أي جزء منهما ، فإذا كانت قيمة الدعوى ١٤٠,٠٠٠ درهم ، كانت الرسوم القضائية الواجب سدادها أمام محكمة الدرجة الأولى ١٥٠٠٠ درهما . ويدفع نفس هذا المبلغ اذا كانت قيمة الدعوى ٢٠٠,٠٠٠ درهم فأقل .

ب ـ ٦٪ عن المائة ألف الثالثة أو أي جزء منها .

ج ـ ٥٪ عن كل قيمة تزيد عن الثلاثمائة الف درهم .

ويشترط في ذلك الا يزيد الرسم مهما بلغت قيمة الادعاء عن ثلاثين ألف درهم ولا ينقص عن عشرة دراهم .

ويتضح من ذلك أن الرسم الذي يدفع أمام محكمة الدرجة الأولى هو رسم تصاعدي بالشرائح أو بالطبقات ، ولكنه تصاعدي بالتنازل ، حيث تكون قيمة الرسم ٧,٥٪ من الشريحة الأولى ، ٦٪ من الشريحة الثانية الأعلى ، و٥٪ من الشريحة الثالثة التي تزيد في قيمتها عن الشريحة الثانية .

فإذا كانت قيمة الدعوى ٣٣٠,٠٠٠ درهم مثلا ، فأن الرسم يحسب كالآتي :

١٥٠٠٠ عن الـ ٢٠٠,٠٠٠ الأولى

٦٠٠٠ عن الـ ١٠٠,٠٠٠ التالية

١٥٠٠ عن الـ ٣٠,٠٠٠ الأخيرة

٢٢٥٠٠

فتكون قيمة الرسم في المثال السابق = ٢٢,٥٠٠ درهم .

وأيا كانت قيمة الدعوى فيجب ألا تزيد قيمة الرسم عن ٣٠,٠٠٠ درهم وألا تقل عن ١٠ دراهم .

٢ ـ بالنسبة للدعاوى الناشئة عن عقود العمل أو دعاوى إخلاء المأجور المرفوعة أمام محكمة الدرجة الأولى يكون الرسم ، بالاستثناء من القاعدة الموضحة بالبند السابق ، رسما نسبيا (م ٩/٢) ويتم حسابه كالآتي :

أ ـ رسم نسبي مقداره ٥٪ من قيمة الدعاوى الناشئة عن عقود العمل .

ب ـ رسم نسبي مقداره ٥٪ من بدل الايجار السنوي في دعاوى اخلاء المأجور .

فالرسم لا يتدرج تصاعديا ، ولكن يفرض بسعر واحد (٥٪) على كل قيمة الدعوى ، ومهما ارتفعت هذه القيمة ، فاذا كانت قيمة الدعوى الناشئة عن عقد العمل ، أو كان بدل الايجار ١٠٠,٠٠٠ درهم مثلا ، كانت الرسوم مقدارها ٥٪ من ١٠٠,٠٠٠ = ٥٠٠٠ درهم .

ورغم عدم النص في هذه الفقرة على وضع حد أقصى وحد أدنى للرسم ، فإننا نرى تطبيق ذلك ، ومن باب أولى ، بالنسبة لعقود العمل وعقود الايجار ، فيطبق احد الأقصى والحد الأدنى الذي تم توضيحه بالبند السابق .

٣ ــ تستـوفى الرسوم وفقا للقواعد المبينة في البندين السابقين ، وذلك بالنسبة لقرارات المحكمين على الوجه التالي (م ١٠) :

أ ـ طلب تصديق قرار المحكمين : وفي هذه الحالة يحسب الرسم النسبي على أساس المبلغ المقرر دفعه في القرار .

ب ـ طلب فسخ قرار المحكمين : وفي هذه الحالة يحسب الرسم النسبي على أساس المبلغ المدعى به .

ويظهر من تعبير المادة العاشرة عن الرسم بأنه رسيم نسبي في الحالتين السـابقتين أن قيمته تكون ٥٪ من القيمة المحددة في البند (أ) ، أو البند (ب) ، بحسب الأحوال ، وأيا كان نوع النزاع ، أي سواء كان النزاع ناشئا عن عقود العمل أو الايجار ، أو ليس ناشئا عن ذلك ، فالمادة ١٠صريحة في تطبيق السعر النسبي المنصوص عليه في المادة ٩ من نظام رسوم المحاكم ، وهو الذي سبق لنا توضيحه بالبند رقم ٢ السابق .

ج ـ لا يستـوفى الرسم في كلا الحالتين السابقتين اذا أُحيل النزاع الى التحكيم أثناء سير المحاكمة . وعلة عدم دفع الرسم في هذه الحالة هو انه يفترض أن الرسم قد دفع عند رفع النزاع أمام المحكمة قبل إحالة التحكيم ، ولذلك لا يصح أن يستوفى مرة ثانية عند إحالة نفس النزاع الى التحكيم .

٤ ـ إقـامة الدعوى استنادا الى حكم أجنبي ، وفي هذه الحالة يحسب الرسم النسبي (٥٪) المنصوص عليه في المادة التاسعة ، على أساس المبلغ المحكوم به ، ويقصد بذلك المبلغ المحكوم به من المحكمة الأجنبية ، لأنه عند اقامة الدعوى أمام المحكمة في دبي لتنفيذ حكم أجنبي لا يكون هناك حكما صدر من محاكم دبي ، والرسم يحسب ويستوفى عند رفع الدعوى أساسا وليس عند صدور الحكم .

٥ ـ بالنسبة للدعوى التي سقطت ، وقدم طلب تجديدها خلال ٦ شهور من تاريخ إسقاطها يستوفى رسم نسبي مقدارة ١٪ (واحد في المائة) من قيمة الدعوى .

٦ ـ بالنسبة لكل من :

أ ـ دعاوى الاعتراض على الأحكام الغيابية .

ب ـ طلب الحجز الاحتياطي .

ج ـ طلب تنفيذ أي اجراء مؤقت .

د ـ طلب اعادة المحاكمة .

يستوفى بداية أو استئنافا نصف الرسوم المقررة في المادتين ٩ ، ١٠ والسابق بيانها في البنود ١ ، ٢ ، ٣ حسب مقتضى الحال في كل حالة من الحالات الموضحة بالبنود من (أ) الى (د) السابقة .

٧ ـ يستوفى من المستأنف لدى تقديمه الاستئناف رسم نسبي يحسب على أساس قيمة الدعوى الاستئنافية ويعادل نصف النسبة المقررة لدى محكمة الدرجة الأولى بموجب أحكام هذا النظام .

وحيث أن الرسم النسبي الذي يحصل عن الدعاوى المرفوعة أمام محاكم الدرجة الأولى يعادل ٥٪ من قيمة الدعوى ، فإن الرسم النسبي الذي يحصل في حالة الاستئناف سوف يعادل ٢,٥٪ من قيمة الدعوى .

٨ ـ يستوفى من المميز لدى تقديم التمييز رسم نسبي يحسب على أساس قيمة الدعوى المميزة ، وتعادل عشر النسبة المقررة لدى محكمة الدرجة الأولى بموجب أحكام نظام رسوم المحاكم (م ١٣ من نظام رسوم المحاكم المعدل بالقرار رقم ١ لسنة ١٩٨٨ الصادر عن ولي عهد دبي) .

وحيث أن الرسم النسبي الذي يحصل عن الدعاوى أمام محاكم الدرجة الأولى يعادل ٥٪ من قيمة الدعوى ، فإن الرسم النسبي الذي يحصل عن الدعاوى المرفوعة أمام محكمة التمييز يعادل ٠,١٪ × ٠,٥٪ من قيمة هذه الدعوى .

٩ ـ يستوفى من المستأنف لدى تقديم الاستئناف في قضية حقوقية رسم نشبي يسب على أساس قيمة الدعوى الاستئنافية ، ويعادل (خُمس) النسبة االمقررة لدى محاكم الدرجة الأولى بموجب أحكام نظام رسوم المحاكم لسنة ١٩٧٤م (م٣/أ من القرار رقم ٢ لسنة ١٩٨٨ بنظام استئناف القرارات الصادرة عن المحكمة الشرعية) .

وحيث أن الرسم النسبي الذي يحصل عن الدعاوى المرفوعة أمام محاكم الدرجة الأولى يعادل ٥٪ من قيمة الدعوى ، فإن قيمة الرسم في الحالة التي نحن بصددها سوف تكون ١/٥×٥=١٪ من قيمة الدعوى الاستئنافية أيا كانت قسمتها ، لانه رسم نسبي كما عبرت عنه المادة ٣/أ من قرار ولي عهد دبي رقم ٢ لسنة ١٩٨٨ السابق الاشارة اليه .

أمـا بالنسبة لاستئناف القضايا الجزائية التي تصدر من هذه المحاكم الشرعية ، فيستوفى رسم استئناف مقداره خمس دراهم عن كل قضية جزائية (م ٣/ب من القرار رقم ٢ لسنة ١٩٨٨م) .

١٠ ـ يستــوفى مبـلغ ١٥ درهمــا عن كل صورة حكم أو قرار بدائي (ابتدائي) ، أو إسشتئنافي تستخرج لغير غايات التنفيذ (م ١٤/أ) .

١١ ـ يستوفى مقدما من المحكوم له عند تنفيذ الحكم رسم نسبي مقداره ١٪ من قيمــة المبلغ المودع للتنفيذ ، واذا كان المحكوم به من غير النقود ، فيستوفى من المحكوم له رسم مقطوع يُعادل ١/٥ (خُمس) الرسم المدفوع لدى محكمة الدرجة الأولى وبشرط ألا يزيد الرسم عن ٥٠٠٠ (خمسة آلاف درهم) في جميع الأحوال (م ١٤/ب) .

واذا كانالمحكوم له هو الذي يقوم بدفع رسوم التنفيذ ، إلا أن الفقرة (ح) من النـادة ١٤ من نظام رسـوم التنفيذ الى المبلغ المحكوم به وتحصل من المحكوم عليه دون حاجة الى اصدار حكم بها . وهذا معناه أن المحكوم عليه هو الذي يتحمل بنفقات ومصروفات التنفيذ في نهاية الأمر .

١٢ ـ يستوفى من المحامي رسم مقداره ١٠ (عشرة) دراهم عن الوكالة التي يستند اليها للمثول أمام محكمة الدرجة الأولى أو محكمة الاستئناف (أو التمييز رغم عدم النص) أو عن التنفيذ (م ١٦) .

رابعا ـ قواعد عامة في سداد الرسوم القضائية وتحصيلها :

نصت على هذه القواعد مواد متفرقة في نظام رسوم المحاكم لسنة ١٩٧٤ والأوامر والقرارات المعدلة له وفقا للآتي :

١ ـ يدفع المدعي بادىء ذي بدء الرسوم المستحقة عن أية دعوى يقيمها ، واذا قدم المدعي إدعاء متقابلا ، فيستوفى منه الرسم على هذا الادعاء كما لو كان موضوع دعوى مستقلة (م ٣) .

٢ ـ تحديد قيمة الدعوى بالنقود ، ويستوفى الرسم على أساس هذا التحديد ، وقد سبقت الاشارة الى هذه القاعدة (م ٤) .

٣ ـ اذا لم تحدد قيمة الدعوى ، وكان بالامكان تحديدها ، أو إرتابت المحكمة في صحة هذا التحديد ، فتحدد القيمة من قبلها ، وعلى المدعي أن يدفع الفرق بين ما دفعه أصلا ، وما استحق عليه بالنسبة لما حددته المحكمة (م ٥) .

٤ ـ اذا كان المدعى به مبلغا من المال بغير عملة دولة الامارات العربية المتحدة ، فيقرر الرسم من قبل المحكمة على أساس ما يعادل المبلغ المدعى به من عملة دولة الامارات العربية المتحدة (م ٦) . ولم تحدد هذه المادة التاريخ الذي يؤخذ به عند حساب سعر الصرف بين الدرهم وبين العملة الأجنبية ، ونحن نرى الاعتداد بتاريخ رفع الدعوى ، فيتم تحويل العملة الأجنبية الى الدرهم على أساس سعر الصرف المعلن من المصرف المركزي في تاريخ رفع الدعوى .

٥ ـ اذا ضمنت الدعوى الواحدة أكثر من ادعاء واحد فيستوفى الرسم عن مجموع قيم هذه الادعاءات (م ٧) .

٦ ـ اذا لم يكم من الممكن التعبير عن المدعى به بمبلغ نقدي ، فإن المحكمة تقوم بتقدير الرسم في هذه الحالة بشرط الا تزيد قيمته عن ٣٠٠,٠٠٠ درهم وألا تقل عن عشرة دراهم وفقا للمادة التاسعة السابق الاشارة اليها (م ٧) .

٧ ـ تضاف رسوم التنفيذ الى المبلغ المحكوم به ، وتحصل من المحكوم عليه دون حاجة الى اصدار حكم بها . وسبق لنا الاشارة لهذه القاعدة (م ١٤/ج) .

٨ ـ اذا ادعى شخص عدم اقتداره على دفع الرسوم في أية دعوى ، تقوم المحكمة بالتحقيق وسماع البينة للتأكد من ادعائه ، فإذا اقتنعت بعجزه عن دفع الرسوم المقررة أو أي جزء منها كان لها أن تقرر قبول الدعوى بدون رسوم أو بالاكتفاء باستيفاء نسبة معينة منها (م ١٥/أ) .

٩ ـ اذا صدر حكم في الدعوى لصالح الشخص الذي قبلت دعواه بدون دفع رسوم أو بعد أن دفع جزءا منها ، فإن جميع الرسوم التي لم تدفع عند تقديم الدعوى وخلال الاجراءات المتخذة فيها تعتبر دينا ممتازا لصالح الخزينة وتحصل من المحكوم عليه بواسطة دائرة التنفيذ (م ١٥/ب) .

المبحث الثاني

رسوم الادارة العامة ببلدية دبي

وفقا للتقسيم الذي تأخذ به بلدية دبي ، فقد تم تخصيص ايرادات الرسوم لثلاثة أقسام أو ادارات ، الأولى هي ايرادات الادارة العامة وهذه تشمل حصيلة مجموعة من الرسوم التي يتم فرضها على خدمات متنوعة ومتعددة وتخصص للمساهمة في نفقات الادارة العامة في البلدية ، والثانية هي ايرادات قسم الهندسة والتخطيط والزراعة وهذه تشتمل على مجموعة الرسوم التي تفرض على الخدمات الصحية التي يحصل عليها الأفراد ، والرابعة ايرادات قسم المواصلات العامة وهي عبارة عن ايرادات حصيلة بيع تذاكر استعمال المواصلات الع امة التابعة للبلدية وغيرها من الرسوم الأخرى المطبقة في بلدية دبي حتى ١٩٨٨/٨/٣١م (١) .

وتتكون ايرادات الادارة العامة من حصيلة الرسوم التالية :

١ - رسوم تسجيل السيارات :

وهي تدفع الى ادارة المرور وتحصل لحساب بلدية دبي وذلك عند تسجيل السيارات المختلفة . وتختلف قيمتها باختلاف نوع السيارة التي يتم تسجيلها كالآتي :

١٥٠ درهم سنويا عن السيارة الخاصة (صالون) .
١٢٥ درهم سنويا عن السيارة العامة والخاصة من نوع شاحنة أو باص .
٧٥ درهم سنويا عن السيارة الأجرة .
٣٠ درهم سنويا عن الدراجة النارية .

---

(١) هذه المعلومات تم الحصول عليها من الاعداد المختلفة للجريدة الرسمية الصادرة عن حكومة دبي ومن ادارة الحسابات ببلدية دبي والتي زودتنا ببعض هذه المعلومات استنادا الى ما نشر بالجريدة الرسمية وذلك بعد عدة لقاءات مع الأستاذ سيف الكريتلي مدير الحسابات ببلدية دبي والأستاذ صفوت الجندي مسئول الرسوم بهذه الادارة .

وتدفع هذه المبالغ عند التجديد السنوي لرخصة تسيير السيارة حيث أن التجـديد يتم سنويا ، والى جانب ذلك تفرض رسوم أخرى مختلفة القيمة لصـالح ادارة المـرور ، أهمهـا رسم الفحص واللوحـات المعـدنية ورخص القيادة ، ونقل الملكية . وتقوم ادارة المرور بتحصيل رسوم تسجيل السيارات لحساب بلدية دبي بالاضافة الى ضريبة فلسطين لحساب الصندوق القومي الفلسـطيني . ويـطلق على رسوم تسجيل السيارة في الكثير من الدول لفظ ضرائب السيارات مثل أمريكا ومصر وألمانيا الاتحادية ، وتقوم ادارات المرور بتحصيلها لحساب ادارة الضرائب عند التجديد السنوي لرخصة تسجيل السيارة ، أما الرسوم الأخرى مثل رسوم الفحص واللوحات المعدنية وغيرها ، فإنهـا تعـد رسوما بالمعنى الفني للكلمة ، لأنها مقابل خدمة حصل عليها الشخص من ادارة المرور .

٢ ـ رسـوم الـرخص التجـارية :

وهـذه تفـرض على الرخص التجـارية التي تصدرها بلدية دبي للأفراد الراغبين في ممارسة التجارة بدبي ومقدارها ٣٠٠ درهم سنويا . ولا تختلف مقدار الرسوم باختلاف نوع التجارة ، هل هي تجارة عامة أم تجارة مقيدة ، كذلك فإن حجم المشروع التجاري ليس محل اعتبار في تحديد الرسم . ويتم دفع هذا المبلغ عند اصدار أو تجديد الرخصة .

٣ ـ رسوم السجل التجاري :

وهذه الرسوم تدفع عند القيد في السجل التجاري ومقدارها ١٨٠ درهم سنـويـا ، وبطبيعة الحال فإنها تفرض الى جانب رسوم رخصة اصدار أو تجديد المهنة التجارية الموضحة بالبند السابق ، لأن التاجر لا بد أن يحصل على ترخيص بمزاولة المهنة وأن يقيد نفسه في السجل التجاري .

أمـا بالنسبة للتعديل في أنظمة المحلات والمشروعات والشركات المسجلة سابقا في السجل التجاري ، فيدفع عنه رسوم سواء تم ذلك خلال سنة القيد أو عند تجديد القيد بالسجل التجاري ، مثال ذلك حالة ادخال شريك ، أو تغيـير النشاط ، فتسدد رسوما عن ذلك تدخل تحت بند رسوم متنوعة وفقا للمعمول به في ادارة الحسابات ببلدية دبي .

٤ - رسوم الرخص المهنيـــة :

وهـذه تفـرض على الرخص التي يحصل عليها الشخص لممارسة مهنة معينة في دبي كمهنة المحاسبة والمراجعة ، أو الطب أو إصلاح السيارات أو المحاماة وغيرها ، وتفرض بقيمة واحدة بغض النظر عن نوع المهنة أو حجم رأس المال الذي يستثمره الشخص أثناء ممارسة مهنته ، فتبلغ ١٠٠ درهم سنويا عند اصدار أو تجديد الرخصة .

والى جانب رسوم إصدار أو تجديد الرخص المهنية فإن هناك رسوم أخرى يدفعهـا أصحـاب مهن معينة لحساب جهات أخرى بخلاف البلدية ، مثل المحامون ، حيث أنهم يلتزمون بناء على المرسوم الصادر في ١٦/٩/١٩٧٤م بتشكيل مجلس الحقوق في دبي بدفع رسم قيد في جدول المحامين مقداره ألف درهم ، بالاضافة الى رسم سنوي مقابل استمرار القيد في الجدول مقداره ٥٠٠ درهم تستحق خلال الشهر الأول من كل سنة ميلادية .

والى جانب هذا الرسم المحلي ، تفرض رسوم اتحادية كتلك التي تفرض عند قيام المحامي بقيد اسمه في أحد جداول المحامين بالمحاكم الاتحادية أو عند تجديد هذا القيد ، ورسوم تراخيص مزاولة مهنة الطب البشري ومهنة الصيدلة والمؤسسات الصيدلانية لحساب الحكومة الاتحادية ، وهي التي سنعرضها في القسم الثاني من هذا المؤلف في الجزء المتعلق بالرسوم الاتحادية .

ومن أمثلة الرخص المهنية التي تسدد عنها الرسوم المحلية ما نص عليه الأمر الاداري الصادر عن بلدية دبي رقم ١٧٩ لسنة ١٩٨٧م بشأن تحديد الرسوم المقررة على منح الترخيص اللازم لتنظيم الوساطة في بيع أو شراء أو تأجير العقارات في امارة دبي أو تجديده ، فقد نصت المادة الأولى من هذا الأمر على أن يسدد عند طلب الترخيص لأول مرة أو عند طلب تجديده الرسوم المستحقة لاستخراج أو تجديد الرخص المهنية حسب المتبع في لوائح وأنظمة البلدية ، وهي تصل كما سبق ان ذكرنا ١٠٠ درهم سنويا .

٥ ـ رسوم الرخص المحلية :

الرخصة المحلية هي نوع من الرخص التجارية ولكنها تعطى لصغار البائعين بالتجزئة كهؤلاء الموجودين في سوق الخضار ويعرضون السلعة على عربات خشبية ، ونظرا لأن دخولهم تكون متواضعة فإن رسم استخراج الرخصة أو تجديدها سنويا يكون أقل من رسوم استخراج وتجديد الرخصة التجارية ، فهي لا تزيد عن ١٠٠ درهم بالنسبة للرخصة الواحدة .

٦ ـ رسوم محـــلات السكن :

أ ـ قيمة الرسم والملتزمين بدفعه :

وهذه الرسوم يتحمل بها المستأجر ، وهي تعادل ٥٪ سنويا من قيمة أُجرة المسكن الذي يقطنه المستأجر والمحددة بعقد الايجار (١) .

وبـطبيعة الحال فإن مقدار الأُجرة المحدد بالعقد ليس ملزما للبلدية ، فلها أن تأخذ به ، وعند الشك في هذه القيمة لها أن تلجأ الى تقدير أحد الخبراء المثمنين ، أو أن تأخذ بأُجرة المثل ، أي الأُجرة المتعارف عليها للمساكن من نفس النوع أو من الأنواع المتقاربة في نفس المنطقة أو المناطق المشابهة .

والسبب في اطلاق وصف الرسم على هذه المبالغ وعدم تسميتها بلفظ الضريبة أنها تدفع مقابل خدمات النظافة وحماية البيئة التي تقوم بها البلديـة في المنـاطق السكنية ولا تحصل على مبالغ خاصة مقابل ذلك ، وبالتالي فإن رسوم محلات السكن تعتبر مقابل الحصول والتمتع بهذه الخدمات ، وهذا يفسر أيضا سبب تحمل المستأجر وليس المالك بها ، لأن المستأجر الذي يشغل الوحدة السكنية هو الذي يتمتع ويستفيد من هذه الخدمات .

---

(١) وفقا لقانون العوائد لبلدية دبي الصادر في ١٨/٤/١٩٦٢م كانت رسوم العوائد تحدد كالآتي :
١ ـ بيت الجص الذي يسكنه مالكه : ٤٨ درهما في السنة تدفع على أربعة أقساط متساوية .
٢ ـ بيت السعف البرستي : ٢٤ درهما في السنة تدفع على أربعة أقساط متساوية .
٣ ـ منزل الجص المؤجر : ٥٪ من الايجار السنوي يدفعها المستأجر على أربعة أقساط متساوية .
٤ ـ المنازل الخالية : لا تحصل عوائد اذا اخطر اصحابها بخلوها في مدة أسبوعين من حدوث الاخلاء ، وفي حالة عدم الاخطار فتحصل العوائد بالقيمة المحددة في البنود السابقة .
٥ ـ المحلات التجارية بأنواعها : ١٠٪ من الايجار السنوي يدفعها المستأجر .

ب - وجوب الاخطار بتغيير الملكية أو المستأجر :

هذا وقد أوجبت المادة الثالثة من قانون عوائد بلدية دبي الصادر سنة ١٩٦٢م ، ضرورة اخطار البلدية عند تغيير ملكية أي مبان تحصل عنها عوائد أو عند ترك المستأجر للمبان ، وأن يتم الاخطار كتابة في ظرف اسبوعين من تاريخ حصول التغيير . ويلتزم المالك بهذا الاخطار . وفي حالة عدم قيامه بذلك أو في حالة تأخره في الاخطار عن الموعد المحدد فإنه يلتزم بدفع أية عوائد مستحقة ولم تدفع .

ج - اعفاء الدوائر الحكومية ومواطني دبي من هذه الرسوم :

ووفقا للمادة الثانية من هذا القانون فان العوائد لا تفرض على الأملاك التي تمتلكها الحكومة أو التي تشغلها الدوائر الحكومية ، ولا على الجوامع ومحلات العبادة الأخرى والمدارس أو أية أملاك أخرى يقرر مجلس بلدية دبي إعفاءها من هذه العوائد .

وفي ١٥/٦/١٩٧٦م صدر إعلان عام من رئيس بلدية دبي بصدور أمر من سمو حاكم دبي بإعفاء المواطنين من رسوم البلدية على منازلهم التي يسكنوها ومن رسوم العوائد على محلاتهم التجارية ، كذلك اعفاؤهم من رسوم الخدمات وتخفيض رسوم البناء لتصبح ٢٥٪ من الرسوم التي تتقاضاها البلدية من غير المواطنين .

د - جزاء عدم سداد الرسم أو التاخير في السداد :

هذا وقد رتبت المادة الرابعة من قانون العوائد الصادر سنة ١٩٦٢ توقيع جزاء في حالة عدم دفع العوائد المشار اليها وذلك وفقا للآتي :

(أ) يجوز إحالة الشخص المخالف الى المحكمة .

(ب) تقوم المحكمة بإصدار أمرها للمخالف بدفع قيمة العوائد المستحقة عليه في الحال بالاضافة الى ٢٥٪ من هذه القيمة ، وفي حالة رفضه الدفع ، على المحكمة أن تصدر أمرا بإجراء الحجز على منقولات مملوكة للشخص المخالف وبيعها بالمزاد ويتم استيفاء المبلغ المستحق زائد رسوم المحكمة من حصيلة البيع .

٧ - رسوم المحلات التجارية :

وهذه تفرض بواقع ١٠٪ سنويا من مبلغ الايجار المحدد في العقد ، ويتحمل بها المستأجر ، ويعفى المواطنون من دفعها ، وبصفة عامة يسري على هذا الرسم كافة الأحكام التي تسري على رسم محلات السكن التي سبق بيانها بالبند السابق مباشرة ، ويطلق على هذه الرسوم أيضا رسوم محلات الأسواق .

٨ - رسوم العوائد :

عبارة عن رسم سكن تقديري يفرض على الأشخاص الذين لديهم رخصة للعمل في دبي ويسكنون خارج دبي ، كالشارقة أو عجمان مثلا . فنظرا لأن هؤلاء الأشخاص يعملون في دبي برخصة تجارية أو مهنية مثلا ، لكن ليس لديهم في دبي سكنا وبالتالي لا يمكن إخضاعهم لرسوم محلات السكن كغيرهم من الذين يعملون ويسكنون في دبي ، ولذلك يتم اخضاعهم لما يسمى برسوم العوائد ، وهي رسوم تقديرية لا تفرض بالطريقة التي تفرض بها رسوم محلات السكن (٥٪ من القيمة الايجارية) ، أي لا يتم فرضها على أساس القيمة الايجارية للمسكن الذي يقطنه الشخص في الشارقة أو عجمان مثلا ، ولكن يتم تقدير رسوم العوائد بمعرفة البلدية ، وبطبيعة الحال فان القيمة الايجارية للمسكن خارج دبي سوف تكون محل اعتبار في هذا التقدير .

٩ - رسوم ايجار الأملاك :

ويقصد بذلك الأملاك المملوكة لبلدية دبي ، مثال ذلك العقارات المختلفة كالأسواق والمحلات التجارية والمنازل والأرض الفضاء التي تملكها البلدية وتقوم بتأجيرها للغير ، ويطلق لفظ الرسوم هنا على مقابل استخدام الغير لهذه الأملاك ، فهي تشبه الى حد ما الأجرة ، ولكنها تختلف عنها في أنها تكون في معظم الأحيان أقل من مقدار الأجرة العادية .

ونظرا لأن هذه الرسوم تكون عوضا عن ايجار هذه الأملاك ، لذلك يتحمل بها كل من يشغل هذه الأملاك سواء أكان شخصا عاما ، أم خاصا ، مواطنا كان أم وافدا ، الا اذا صدر قرار خاص بمنحه اعفاء خاص من سداد هذه الرسوم ، كما لو كان شاغل الملك جهة حكومية أو جمعية خيرية عامة أم خاصة أو احدى المدارس مثلا .

وهذا معناه ان الاعفاء العام الذي يحصل عليه مواطني دولة الامارات من سداد رسوم محلات السكن والمحلات التجارية لا يسري في الحالة التي نحن بصـــددها ، لأن الرسم هنا ، كما سبق القول ، يمثل مقدار إجـارة أمــلاك البلدية ، وإطلاق صفة الرسم عليه إنما يُعد تعبيرا عن إنخفاض قسمة هذا الايجار بالمقارنة بالايجارات التي يدفعها مستأجر العقارات المملوكة للأفراد .

وتطبيقا لذلك فإذا كان شاغل العقار المملوك للبلدية أحد الوافدين ، كمن يستأجر محلا تجاريا في سوق نايف المملوك للبلدية مثلا ، فإنه يقوم بسداد رسم ايجار هذا الملك ، بالاضافة الى رسم المحلات التجارية والذي يعادل ١٠٪ من قيمة الأجرة المحددة في العقد ، وفي حالتنا هذه فان الرسم الأخـير يعـادل ١٠٪ من قيمة رسم الأجرة الذي يدفعه هذا الشخص للبلدية مقابل شغل هذا المحل .

١٠ - رسوم بيع الأمـــلاك :

ويقصد بذلك ثمن بيع الأملاك من العقارات والمنقولات المملوكة لبلدية دبي ، وكما سبق القول فقد اطلق على الثمن لفظ الرسم في هذه الحالة لأنه يكون منخفضا جدا عن الثمن الذي تباع به العقارات والمنقولات المملوكة للأفراد ، فعندما تقوم البلدية ببيع قطعة أرض لأحد المواطنين مثلا ، فانها لا تحصل على ثمن هذه الأرض منه ، وانما مبلغ قليل يمثل رسوما ادارية مقابل تحديد هذا الملك وتسجيله باسمه في سجلات البلدية .

١١ - رسوم تحسين الخدمات العامة :

وتفـرض هذه الرسـوم عنـد استخراج أو تجديد الرخص المهنية أو التجـاريـة أو المحلية ، فالشخص يلتزم بدفعها الى جانب الرسوم التي يدفعها مقابل استخراج أو تجديد هذه الرخص والتي أوضحناها فيما سبق .

وتـدفـع هذه الرسـوم مقابل التحسين والتطوير المستمر في مستوى الخدمات العامة التي تؤديها بلدية دبي للمقيمين في امارة دبي ، سواء كانت خدمات صحية أم ثقافية أو خدمات الطرق والمواصلات والاتصالات وغيرها .

وتحسب هذه الرسوم كالآتي :

١٠٠ درهم سنويا تدفع عند استخراج أو تجديد الرخص لمواطن من دبي ، من ٣٠٠ ـ ٥٠٠ درهم سنويا تدفع عند استخراج أو تجديد الرخصة لغير مواطني دبي .

١٢ ـ رسوم (ضريبة) الملاهي :

تفرض هذه الرسوم على الجمهور ، وتحصل بواسطة مستغلي الملاهي ، وهي في حقيقتها تعتبر من الضرائب غير المباشرةلأن الفرد يدفعها الى السلطة العامة دون أن يحصل على مقابل مباشر منها ، فالخدمة التي يتلقاها الفرد عندما يدخل السينما مثلا ويشاهد أحد الأفلام ، إنما يحصل عليها من صاحب السينما وليس من السلطة العامة ، ورغم ذلك يقوم بدفع مبلغ معين عبارة عن ضريبة تدخل ضمن ثمن تذكرة الدخول وتحصّل لحساب السلطة العامة التي قد تكون الدولة أو إحدى البلديات بها وهي لم تتدخل مباشرة في توفير هذه الخدمة له ، وبالتالي فانها تعد ضريبة وليست رسما ، لأن الرسم كما سبق أن عرفنا يدفعه الفرد للسلطة العامة مقابل حصوله على خدمة مباشرة منها .

ورسم أو ضريبة الملاهي تفرض على كل دخول أو أُجرة مكان في المسارح وغيرها من محال الفرجة أو الملاهي . فالمشاهدون هم الذين يتحملون بعبئها ، لكن مستغلي الملاهي يلتزمون بتحصيلها وتوريدها للبلدية ، فإذا قصروا أو لم يقوموا بذلك التزموا شخصيا بدفع قيمتها .

مثال ذلك : اذا لم يقم مستغلي الملاهي بتحصيل قيمة الضريبة من المشاهدين ، أو اذا ضاعت منهم الحصيلة أو سُرِقت تحملوا هم بعبئها والتزموا بسداد قيمتها للبلدية .

كذلك اذا أدمج مستغل الملهى أجرة الدخول في ثمن المأكولات أو المشروبات ، أو غيرها من الخدمات التي يؤديها ، فإن الضريبة تفرض على المبلغ الذي يزيد عن قيمة الأشياء المذكورة .

ومن المفروض أن يقوم مستغل الملهى بدفع الضريبة أو الرسوم الى البلدية في خلال فترة محددة من تاريخ التحصيل ، في نفس يوم التحصيل مثلا ، أو في اليوم التالي أو خلال مدة أسبوع حسب التشريعات المختلفة (١) .

ووفقا للأنظمة واللوائح المتبعة حاليا في بلدية دبي فان رسوم (ضريبة) الملاهي بالنسبة لدور السينما تحسب كالآتي :

٢٥ فلس عن تذكرة دخول السينما التي سعرها أقل من ١٠ دراهم .

٥٠ فلس عن تذكرة دخول السينما التي يتراوح سعرها بين ١٠_١٧ درهم .

٧٥ فلس عن تذكرة دخول السينما التي يزيد سعرها عن ١٧ درهم .

أما بالنسبة للمعارض العامة والحفلات ، فقد صدر الأمر الاداري رقم ٢٤٥ لسنة ١٩٨٨ باللائحة التنفيذية للأمر المحلي رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣ المعدل بالأمر المحلي رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٨ لتنظيم المعارض العامة والحفلات بامارة دبي ، ونصت مادته الثالثة على الأسس التي بموجبها تحدد التأمينات والرسوم التي يتم تحصيلها لصالح خزينة البلدية كالآتي (٢) :

١ ـ اذا كان حضور الحفل أو العرض بتذاكر يشتريها جمهور الحفل :

أ ـ يسدد ٥٠٠ درهم رسم التصريح بإقامة الحفل .

ب ـ تعطى التذاكر أرقاما مسلسلة وتختم بخاتم البلدية ويسدد للخزينة ٢٠٪ من قيمة كل تذكرة تباع .

ج ـ يسدد لخزينة البلدية ١٠,٠٠٠ درهم كتأمين نقدي يرد عقب انتهاء الحفل أو ما تبقى منه بعد خصم الرسوم والغرامات إن استحقت .

---

(١) وفقا للمادة ٧ من القانون المصري رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على الملاهي يجب على مستغل الملهى أن يقوم بأداء الضريبة في نفس يوم تحصيلها او في اليوم التالي على الأكثر (أبو اليزيد المتيت ، المرجع السابق ، ص ٢٣٤) ؛ ووفقا للمرسوم الاشتراعي اللبناني رقم ٦٦ في سنة ١٩٦٧ تتراوح هذه المدة بصفة عامة ما بين ثلاثة أيام وأسبوع تلى الأسبوع الذي يتم خلاله إستحقاق الضريبة (انظر د. حسن عواضة : المالية العامة ، دراسة مقارنة ، بيروت ١٩٨٣ ، ص ٧٩٦) .

(٢) الجريدة الرسمية لحكومة دبي ، العدد ١٧٣ لسنة ١٩٨٨ ، ص ١٣ .

٢ ـ إذا كان حضور الحفل بدون تذاكر كالعروض التي تقدمها الفنادق لروادها ، فيحصل عن كل عضو من أعضاء الفرقة المكلفة بأداء العروض مبلغ ٢٠٠ درهم عن كل شهر ، وتعتبر المدة التي تقل عن الشهر بمثابة شهر كامل عند احتساب وتجديد الرسم .

وهناك بعض العروض التي لم ترد صراحة في الأمر الاداري المشار اليه مثل العروض المسرحية ونرى أن يطبق بالنسبة لها القواعد والأسس الموضحة بالبندين السابقين لأن عرض المسرحيات يمكن أن يندرج تحت مفهوم المعارض العامة والحفلات التي ورد النص عليها بهذا الأمر الاداري ، ذلك لأن المادة الأولى من هذا الأمر الاداري نصت على العروض والحفلات التي لا يجوز اجراؤها بدون الترخيص من البلدية بقولها أنه لا يجوز تنظيم أو ادارة حفل عام يتضمن في مواده الرقص أو الغناء أو التمثيل أو عروض اؤزياء أو ألعاب الأكروبات وما ماثلها سواء كان ذلك بالمجان أو بتذاكر يشتريها جمهور الحاضرين الا بترخيص من البلدية . فالعروض المسرحية ما هي الا عروض تمثيلية مما ورد النص عليه في هذه المادة .

ووفقا لهذه المادة أيضا فإن الحفلات التي تقيمها الدوائر الحكومية الاتحادية أو المحلية أو الفرق الشعبية الوطنية تستثنى من الحصول على ترخيص البلدية وبالتالي من سداد الرسوم المقررة .

١٣ ـ رسوم (ضريبة) المشروبات الكحولية :

وهذه الرسوم تعتبر في حقيقتها ضريبة غير مباشرة حيث يتحمل بها المستهلك عندما يأتي بواقعة شراء المشروبات الكحولية فتدخل الضريبة ضمن ثمن بيع السلعة ثم يقوم البائع بتوريد قيمة الضريبة المستحقة الى البلدية .

والبائع قد يكون أحدى المحلات المصرح لها بالاتجار في الخمور ، وقد يكون أحد الفنادق أو المقاهي المصرح لها بتقديم الخمور لمرتاديها ، وأيا كانت طريقة البيع فإن الضريبة أو الرسم تفرض بالقيمة التالية :

٣٠٪ من قيمة المبيعات التي تتم داخل إمارة دبي .

٢ ٪ من قيمة المبيعات التي تحصل عليها السفن والبواخر في موانىء دبي .

والجدير بالذكر أن استيراد المشروبات الكحولية يخضع للضريبة الجمركية وفقا للسعر السائد وقت الاستيراد ، ويقوم المستورد بسداد هذه الضريبة للجمارك ، وان كان من المتوقع أنه سيرفع ثمن هذه المشروبات بمقدار هذه الضريبة ، ولذلك فإن مستهلك المشروبات الكحولية سوف يتحمل نتيجة لذلك بضريبتين ، الأولى الضريبة الجمركية التي تحصل عليها الجمارك والثانية ضريبة الاستهلاك ومقدارها ٣٠٪ من ثمن البيع وتسدد لصالح بلدية دبي .

١٤ - رسوم اللوحات الاعلانية :

تفرض البلدية رسوما على اللوحات الاعلانية تختلف قيمتها باختلاف نوع اللوحة ، ومكان وضعها ، فهناك لوحات اعلانية عادية أو بارزة توضع على المحلات أو المباني ، أو على السيارات ، وهناك لوحات الكترونية أو ضوئية وغير ذلك من الأنواع .

وقد حددت المادة الثالثة من الأمر المحلي رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٨ بشأن الرقابة على الاعلانات في إمارة دبي المقصود بالاعلان بأنه أية وسيلة الغرض منها إعلام الناس كافة أو فئة منهم عن إحدى السلع أو المنتجات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو الأجهزة أو الآلات أو الأعمال التجارية أو الصناعية ، أو المهن أو الحرف أو أية خدمات أوغيرها من الأعمال المماثلة سواء صنع الاعلان من الخشب أو المعدن أو الورق أو القماش أو البلاستيك أو الزجاج أو أية مادة أخرى تستخدم لهذا الغرض (١) .

وقد تضمن الأمر المحلي المذكور أحكاما أخرى عديدة تتعلق بالاعلان من حيث ضرورة الحصول على ترخيص من البلدية ، وحجم مواصفات الاعلان ، وشروط الاعلان ومدته وأسباب إزالة الاعلان والغرامة التي توقع في حالة إتلاف الاعلان ، والأماكن التي لا يجوز استخدامها في الاعلان (٢) .

---

(١) الجريدة الرسمية لحكومة دبي ، العدد ١٥٨ سنة ١٩٨٦ ، ص ٢٧ .

(٢) نصت المادة السابعة من الأمر المحلي المذكور على انه لا يجوز مباشرة الاعلان على المباني الأثرية ودور العبادة والأسوار المحيطة بها ، ومباني الدوائر الحكومية ، والأملاك العامة والمباني التي تكون مخصصة لخدمات عامة والأسوار المحيطة بها ، والمنشآت والأعمدة والأجهزة وغيرها من التركيبات المخصصة لخدمة عامة كأعمدة الكهرباء والبرق وإشارات ولافتات المرور وغيرها ، والحدائق والأشجار =

كما صدر الأمر الاداري رقم ٣٣٤ لسنة ١٩٨٦ بشأن اللائحة التنفيذية للأمر المحلي المذكور وتضمن العديد من الأحكام الأخرى والتفسيرات والتنظيمات الخاصة بالرقابة على الاعلان وكذلك الرسوم التي يجب دفعها عند الترخيص بالاعلان وتجديده .

ووفقا للمادة ١٦ من الأمر الاداري المشار اليه فإن طالب الخدمة يتعين عليه أن يؤدي للبلدية قبل الترخيص بالاعلان أو تجديده الرسوم التالية :

(١) رسم سنوي عن اللوحة الاعلانية المقامة على واجهات المحلات والتي تحمل علامات تجارية وكذلك اللوحات البارزة المثبتة بواجهات المحلات بواقع ٢٥٠ درهما عن اللوحة الواحدة .

(٢) رسم سنوي عن اللوحة الاعلانية الضوئية (النيون) بمعدل ١٠٠ درهم للمتر المربع الواحد .

(٣) رسم سنوي عن اللوحة الدعائية الالكترونية التي تستثمر عن طريق التأجير للاعلان عن أكثر من سلعة واحدة بنفس الوقت بواقع ٤٠٠ درهم للمتر المربع الواحد .

(٤) رسم سنوي قدره ٥٠ درهم على اللوحات الاعلانية المعروضة على اضافات السيارات المملوكة لصاحب الشركة أو المؤسسة والخاصة بمنتجاته وذلك عن كل سيارة .

(٥) رسم سنوي قدره ١٠ دراهم عن كل متر مربع عن كل لوحة اعلانية مثبتة على الطرق خارج المدن وبحد أدنى ٢٠٠ درهم ، على أن تحدد هذه الطرق بمعرفة قسم الطرق بالبلدية .

= والطرق الداخلية وغيرها من الاماكن التي يصدر بتحديدها قرار من مدير البلدية . ويظهر لنا من هذا التحديد أن الهدف منه هو المحافظة على جمال ونظافة مدينة دبي وعدم تعرضها لفوضى اللافتات الاعلانية ، ولذلك فقد نصت المادة ١٧ من الأمر المحلي المذكور على أن كل إعلان مخالف لأحكام هذا الأمر ، أو من شأنه إعاقة حركة المرور أو تعريض سلامة المنتفعين بالطريق أو الاسكان أو تعريض الممتلكات للخطر أو تشويه جمال المدينة أو تنسيقها أو المساس بالآداب العامة أو بالعقائد الدينية يجوز للبلدية إزالته فورا بالطريق الاداري على نفقة المخالف .

وفي كل ما تقدم فإن الرسوم يتم احتسابها على مساحة جسم اللوحة نفسها .

وفي عام ١٩٨٧ صدر الامر الاداري رقم ١١٤ بشأن إضافة فقرة رقم ٧ للمـادة ١٦ من الأمر الاداري رقم ٣٣٤ لسنة ١٩٨٦ المشار اليه ، يكون نصها كالآتي :(١)

٧/أ يستـوفى الرسم الموضح بعد عن إعلانات البالونات التي تحمل شعار لإحدى الشركات التجارية أو الأسماء التجارية وما ماثلها :ـ

(١) ٥٠٠ درهم عن الأسبوع الأول .

(٢) ٥٠٠ درهم عن الاسبوع الثاني .

(٣) ١٠٠٠ درهم عن كل أسبوع من الأسابيع التالية .

(٤) المدة الأقل من أسبوع تعتبر اسبوعا كاملا عند احتساب الرسوم .

٧/ب لا يجوز أن تزيد مدة الاعلان عن شهرين متتاليين .

ويظهر لنا من الاضافة السابقة أن أحكام الرسوم دائما في تغير مستمر سواء من حيث أنواعها أو مقدارها أو غير ذلك من الأمور وهذا هو المشاهد في جميع دول العالم حيث لا خلاف بينها في هذا الخصوص .

هذا وقد نصت المادة ١٦ من الأمر المحلي رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٦ السابق الاشارة اليه على مجموعة من الاعفاءات من رسوم الترخيص للاعلانات التالية :

(١) الاعلانات التي تصدرها الدوائر والمؤسسات الرسمية المتعلقة بنشاطها .

(٢) الاعـلانـات الخـاصـة بالمناسبات الدينية أو القومية أو التعليمية أو الثقافية أو الاجتماعية أو الرياضية بشرط ألا تزيد مساحتها على ثلاثة أمتار مربعة .

(٣) الاعلانات الخاصة ببيع أو تأجير العقارات بشرط ألا تزيد أبعادها على متر مربع ، وأن يكون الاعلان على نفس العقار .

---

(١) الجريدة الرسمية لحكومة دبي ، العدد ١٦٢ لسنة ١٩٨٧ ، ص ١٣ .

(٤) الاعـلانـات المـوضـوعة داخل المحلات وفاترينات العرض لتعلن عن البضاعة أو الخدمة متى كانت متعلقة بالأعمال التي تزاول في المحل .

وقد يتخذ الاعلان صورة دعاية عن السلعة . ووفقا للأمر الاداري رقم ١٦٣ لسنـة ١٩٨٨ الصادر باللائحة التنفيذية للأمر المحلي رقم ٣٥ لسنة ١٩٨٨ بشـأن إصـدار جوائز تشجيعية لأغراض الدعاية التجارية (١) ، يتعين الالتزام بالأحكام التالية عند إصدار هذه الجوائز التشجيعية :

(١) لا يجـوز إصـدار تذاكـر خاصة بالجوائز التشجيعية لأغراض الدعاية التجارية أو الاعلان عن اصدارها الا بعد الحصول على ترخيص بذلك من البلدية . ويشترط في مقدم الطلب أن يكون حاصلا على رخصة من البلدية سارية المفعول ومسجلا بغرفة تجارة دبي (م ١) .

(٢) يسدد طالب الترخيص لخزينة البلدية مبلغ ١٥٠٠ درهم مقسمة على الوجه التالي (م ١٤) :

أ - رسم الترخيص ١٠٠٠ درهم .

ب - رسوم خدمات ٥٠٠ درهم .

(٣) يسري هذا الأمر اعتبارا من ١٩٨٨/٦/١٢ .

١٥ - رسوم مواقف السيارات :

وهـذه في حقيقتهـا عبارة عن ايجار مواقف السيارات المملوكة للبلدية ، وتتحدد هذه الأجرة بناء على مزايدة عامة .

ويـلاحظ أن هذا ينطبق على المواقف الخاصة للسيارات التابعة لجهات معينة كالبنوك والشركات التجارية ، فتقوم هذه الجهات بتأجير هذه المواقف وتخصصها للسيارات التابعة لها فقط دون سيارات الجمهور .

ومن المواقف التي يسدد الأفراد رسما عند استخدامها موقف سيارات مطار دبي ، حيث قامت إحدى الشركات باستئجار هذا الموقف بناء على مزايدة عامة وتقوم بتحصيل رسوم من الأفراد عند استخدامهم لهذه المواقف وذلك لتغطية قيمة الأجرة التي سددتها للبلدية .

وبصفة عامة فإن معظم مواقف السيارات المملوكة لبلدية دبي هي مواقف مجانية يستخدمها الجمهور بدون مقابل .

---

(١) الجريدة الرسمية لحكومة دبي ، العدد ١٧٠ لسنة ١٩٨٨ ، ص ٢٨ .

١٦ ـ رسوم المواد المشتعلة والاضاءة :

وهي رسـوم يتم تحصيلها من شركات إنتاج المواد الملتهبة مثل شركات تكـرير البترول ، وليس محطات توزيع البترول ، وكذلك المحطات الفرعية التابعة لشركة كهرباء دبي ، فهذه الشركات تقوم بسداد رسوم سنوية للبلدية يتم تقديرها وفقا لسعة المحطة .

١٧ ـ رســـوم متنوعـــة :

بالاضافـة الى الرسوم السابقة التي تخصص حصيلتها لايرادات قسم الادارة العـامـة بالبلديـة ، هناك بعض الرسوم الأخرى مثل رسوم دخول متحف دبي وهي تُدفع في شكل مقابل تذكرة دخول قيمتها ٢ درهم للكبار ، ودرهم واحد للصغار .

علاوة على ذلك هناك رسوم تقديرية على عمليات غير متكررة تخص قسم الادارة العامة ، ففي حالة التنزيلات SALES مثلا يتم تحصيل رسوم من المحل أو الشركة مقابل التصريح بإجراء التنزيلات ، أيضا حالة إدخال شريك في الرخصـة التجـاريـة أو تغيير النشاط ، ورسوم بيع السكراب ، واجراء المناقصات ، والاشتراك في المعارض ، فهذه كلها رسوم تفرض على عمليات ليست دائمة ولكنها تتم على فترات متقطعة ومتباعدة وليست منتظمة ، ولذلك فانها تدخل في التقسيم الاداري الذي تأخذ به ادارة الحسابات ببلدية دبي تحت بند الرسوم المتنوعة .

١٨ ـ الغرامـــــات :

وهذه تطلق عليها ادارة الحسابات ببلدية دبي رسوم الغرامات ، على الرغم من أن الرسم يدفعه الشخص مقابل الحصول على خدمة معينة تقدمها له البلدية أو جهة حكومية أخرى ، أما الغرامة فهي مبلغ يدفعه الشخص جزاء على مخالفته القوانين والأوامر المحلية والادارية وغيرها من التعليمات ، ولذلك نفضل أن يطلق عليها لفظ الغرامات فقط وليس رسوم الغرامات .

وتعتبـر الغرامات مصدرا من مصادر الايرادات العامة التي تخصص حصيلتهـا لصـالح قسم الادارة العـامـة ببلدية دبي . وهناك العديد من الغـرامات التي يلتزم المخالف بسدادها عند إتيانه مخالفة ما ، وسنكتفي بسرد الأمثلة التالية لبعض أنواع الغرامات التي تحصلها بلدية دبي ، وهي :

أ ـ ما نصت عليه المادة ٢٠ من الأمر المحلي رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٦ بشأن الرقابة على الاعلانات في امارة دبي بمعاقبة كل من يخالف هذا الأمر أو لائحته التنفيذية بغرامة لا تزيد عن ٥٠٠٠ درهم ، وتتعدد العقوبة في حالة تعدد الاعلانات المخالفة ولو كانت متماثلة .

كما نصت المادة ٢١ من هذا الأمر على ان يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ درهم ولا تزيد عن ١٠٠٠ درهم كل من أزال أو نزع أو مزق أو شوه إعلانا مرخصا به ، مع حفظ الحق لمن أصابه الضرر في المطالبة بالتعويض (١) .

ب ـ مخالفة أحكام الأمر المحلي رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٨ الصادر بتعديل أحكام الأمر المحلي رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن تنظيم المعارض العامة والحفلات ، فتطبق الغرامات المالية التالية (٢) :

(١) غرامة ٥,٠٠٠ درهم عن المخالفة الأولى .

(٢) غرامة ١٠,٠٠٠ درهم عن المخالفة الثانية والثالثة .

(٣) غرامة ١٠,٠٠٠ درهم مع وقف منح أي ترخيص لأي حفل أو عرض لمدة شهر واحد اذا تكررت المخالفة للمرة الرابعة في خلال سنة من تاريخ ارتكاب المخالفة الأولى (م ٢) .

وهناك العديد من الغرامات الأخرى التي تطبق على كل من يخالف تعليمات وأوامر بلدية دبي بالنسبة للأمور التابعة لقسم الادارة العامة بالبلدية .

بذلك نكون قد انتهينا من بيان أهم أنواع الرسوم التي تخصص حصيلتها لقسم الادارة العامة ببلدية دبي وننتقل الآن لبيان أهم الرسوم التي تخصص حصيلتها لقسم الهندسة والتخطيط والزراعة .

---

(١) الجريدة الرسمية لحكومة دبي ، العدد ١٥٨ لسنة ١٩٨٦ ، ص ٣٣ .

(٢) الجريدة الرسمية لحكومة دبي ، العدد ١٧٣ لسنة ١٩٨٨ ، ص ١١ .

المبحث الثالث

رسوم قسم الهندسة والتخطيط والزراعة ببلدية دبي

وهذه المجموعة من الرسوم ترتبط بالخدمات التي يؤديها قسم الهندسة والتخطيط والزراعة ببلدية دبي للأفراد وتعتبر مقابلا لحصولهم على هذه الخدمات ، وتمثل مصدرا من مصادر ايرادات هذا القسم .

ونوجز فيما يلي أهم هذه الرسوم :

١ - رسوم إجازات البناء :

وتدفع هذه الرسوم مقابل الحصول على رخصة البناء ، وهي تختلف باختلاف نوع البناء (محل ، أو جراج ، أو مبنى سكني .. الخ) ، وباختلاف الهدف من البناء (زيادة طوابق ، أو فتح أبواب جديدة .. الخ) .

وتحسب على القدم المربع الواحد من مساحة البناء ، ويتراوح مقدار الرسم عن القدم المربع بين ٥ الى ٥٠ درهم بحسب نوع البناء كما ذكرنا .

وبناء على البند الثالث من الاعلان الصادر عن رئيس بلدية دبي في ١٩٧٦/٦/١٥ فإن المواطنين يلتزمون بدفع ٢٥٪ فقط من قيمة هذه الرسوم للبلدية عند استخراج رخصة البناء ، وذلك بأمر صاحب السمو حاكم دبي .

وواضح أن الهدف من هذا الاعفاء الجزئي من سداد الرسوم هو تخفيف العبء عن المواطنين ، وتدعيم الحركة التجارية والعمرانية في مدينة دبي .

٢ - رسوم خرائط البناء :

قيمة الرسم ١٥ درهما يدفع عند استخراج صورة خريطة الأرض الموجودة في سجلات قسم التخطيط والهندسة ببلدية دبي .

٣ - رسوم إصلاح الطرق :

وهذه رسوم تقديرية تفرض على الشركات التي تضطر الى حفر الطرق والشوارع حتى تستطيع إنجاز أعمالها الرئيسية مثل شركات الكهرباء أو الماء أو الهاتف ، وتستخدم هذه الرسوم في اعادة إصلاح الطرق التي قامت هذه الشركات بحفرها ، ولذلك فان قيمة هذه الرسوم تتحدد بمقدار تكلفة إصلاح هذه الطرق .

٤ ـ رسوم التوصيل بشبكة المجاري العمومية :

وفقـا للأمـر المحـلي رقم ٣٧ لسنة ١٩٨٩ بشأن فرض رسم ثابت على توصيـلات المبـاني الى شبكة المجاري العمومية في إمارة دبي ، فإن المادة الثانية من هذا الأمر المحلي نصت على تحصيل هذا الرسم وفقا للتالي (١):

(١) ٢٠٠٠ درهم عن التوصيلة الواحدة للمباني (الفيلات الخاصة) .

(٢) ١٠٠٠٠ درهم عن التوصيلة الواحدة للمباني التجارية التي لا يتجاوز ارتفاعها أرضي + ٣ أدوار علوية .

(٣) ١٥٠٠٠ درهم عن التوصيلة الواحدة للمباني التجارية التي يتجاوز ارتفاعها أرضي + ٣ أدوار علوية .

ونصت الفقـرة الثـانيـة من المادة الثالثة من هذا الأمر المحلي على أن يستثنى من سداد الرسوم السابقة المباني التالية :

(١) المباني القائمة والمزودة بتجهيزات تخزين ومعالجة مياه المجاري (٢) .

(٢) المباني المملوكة كليا أو جزئيا من الوزارات أو الدوائر الحكومية المحلية أو المؤسسات العامة .

٥ ـ رسوم إزالـــة الأنقـــاض :

من المفـروض أن يقـوم صاحب الشأن بإزالة مخلفات البناء أو الهدم المترتبة على عمليات التشييد التي يمارسها ، فإذا تخلف أو تأخر أو امتنع عن إزالة الأنقاض ، فإن البلدية حرصا منها على المحافظة على نظافة وجمال مدينة دبي تقوم هي بإزالة هذه الأنقاض وإلزام الشخص أو الشركة المخالفة بسـداد رسـوم عن ذلك تدفـع مقابل قيام السيارات التابعة للبلدية بإزالة مخلفات البناء ، وتقدر الرسوم بالنسبة لحمولة السيارة ، وتكون تقريبا ٢٥٠ درهما عن السيارة الواحدة للنقلة الواحدة .

٦ ـ رسوم مختبر تحليل مواد البناء :

ويتولى مختبر تحليل مواد البناء التابع للبلدية تحليل أية مادة يطلب منه تحليلهـا للتأكد من أنها سليمة وغير مغشوشة ومطابقة للمواصفات ، مثل الاسمنت وحديد التسليح والرخام والأخشاب وغيرها .

---

(١) الجريدة الرسمية لحكومة دبي ، العدد ١٧٦ لسنة ١٩٨٩ .

(٢) تضمن المـرسوم الاشتراعي اللبناني رقم ٦٨ الصادر في ١٩٧٦/٨/٥ نصا مماثلا بإعفاء المباني القائمة والمزودة بتجهيزات ومعالجة مياه المجاري من هذه الرسوم (انظر : قانون البلديات ، بيروت ، ١٩٨٤ ، ص ٢٢٣) .

ويتم تقدير الرسوم بحسب نوع الفحص ونوع المادة المراد فحصها ، وهناك قائمة لدى المختبر بأنواع الفحوصات المختلفة التي يمكن إجراؤها ، وتتراوح قيمة الرسم بين ١٠ درهم الى ٧٠٠ درهم بحسب نوع المادة ونوع الفحص المطلوب .

٧ ـ رسوم دخول الحدائق والمتنزهات :

وهذه الرسوم تختلف باختلاف انواع الحدائق ، وهي عبارة عن أثمان تذاكر الدخول وممارسة الألعاب بهذه الحدائق ، وفقا للآتي :

أ - رسم دخول مسابح حديقة مشرف (١) .

ب - رسم دخول حديقة الحيوان (٢) .

ج - رسوم دخول حديقة وشاطىء الجميرا (٣) .

د - رسوم ألعاب في الحدائق (٤) .

٨ ـ رســوم متنوعــة :

وهي رسوم تقديرية على عمليات غير متكررة تخص قسم الهندسة ، مثل رسوم التصريح بإقامة سور حول قطعة أرض أو مبنى ، ورسوم التصديق على مخططات البناء ورسم مقابل الحصول على كتيب بشروط وأنظمة البناء في مدينة دبي ، أو مقابل الحصول على خريطة المدينة من البلدية .

٩ ـ الغرامـــات :

وهي عبارة عن مبالغ نقدية تقديرية تحصل من المخالفين لقرارات وتعليمات البلدية الخاصة بالهندسة والتخطيط والزراعة ، وتعتبر مصدرا من مصادر هذا القسم ببلدية دبي ، ومن أمثلتها غرامة مخالفة قوانين البناء ، والغرامات التي توقع في حالة قيام شخص باتلاف إشارة مرور أو جزء من الرصيف أو عامود كهرباء نتيجة الاصطدام بها بسيارته ، وتقدر الغرامة بمقدار التلفيات التي حدثت لهذه الأشياء المملوكة ملكية عامة .

---

(١) تبلغ قيمة الرسوم ٣٦٠ درهم إشتراك سنوي عائلي (زوج وزوجة ٦٠ درهم إشتراك سنوي للأولاد فوق ٦ سنوات ، ١٠ درهم تذكرة دخول الكبار ، ٥ درهم تذكرة دخول الصغار فوق ٦ سنوات .

(٢) ثمن تذكرة الدخول ٢ درهم للكبار ودرهم واحد للصغار .

(٣) تبلغ قيمة التذكرة (١٠) درهم عند دخول السيارة الواحدة بغض النظر عما تحمله من افراد ، ٢ درهم رسم دخول للفرد الواحد بدون سيارة .

(٤) بالنسبة للألعاب المختلفة التي لا تكون عامة او مجانية الاستعمال في بعض الحدائق تبلغ قيمة التذكرة ٢ درهم بالنسبة للألعاب المختلفة .

المبحث الرابع
رسوم قسم الصحة ببلدية دبي

تقدم البلدية العديد من الخدمات الصحية أو ذات العلاقة بالناحية الصحية ، وتحصل في مقابل ذلك على رسوم تعتبر حصيلتها مصدرا من مصادر ايرادات قسم الصحة ببلدية دبي .
ونوجز فيما يلي أهم أنواع الرسوم التي يحصلها قسم الصحة من الأفراد :

١ ـ رسوم استخراج الشهادات الصحية :
وتبلغ قيمة الرسم (١٠٠) درهم مقابل استخراج شهادة صحية ومثالها شهادة الفحص الطبي للعمال والخدم وغيرهم (١) .

٢ ـ رسوم تحليل عينات مواد غذائية :
وقيمة هذه الرسوم (٢٠٠) درهم مقابل تحليل عينات غذائية للتصدير ، و(١٠٠) درهم مقابل تحليل عينات غذائية لسلع تم استيرادها للاستهلاك المحلي .

٣ ـ رسوم المقصب :
وتفرض هذه الرسوم بفئات قليلة جدا مقابل ذبح الحيوانات بمقصب دبي ، وذلك لتشجيع الأفراد على الذبح داخل المقصب وليس خارجه (٢) .

٤ ـ رسوم دفن النفايات :
يقصد بالنفايات بصفة خاصة مخلفات المصانع العاملة في دبي ، وقد

---

(١) هناك بعض الشهادات الصحية الأخرى التي يتعين استخراجها وذلك في حالة نقل الحيوانات خارج الدولة كالجمال والخيول ، وهذه يسدد عنها رسم قدره ٥٠ درهما .

(٢) تحدد قيمة الرسوم كالآتي : ٥٠ فلس رسم ذبح رأس غنم او ماعز ، ١ درهم رسم ذبح عجل صغير أو جمل صغير ، ٢ درهم ذبح رأس بقر او جمل كبير ، وهذه الرسوم تتغير من وقت الى آخر بحسب الأحوال ومقتضيات الظروف .

حرصت بلدية دبي على عدم ترك الحرية للأفراد في التخلص من هذه النفايات بالكيفيــة التي يرونهــا مع ما في ذلك من إحتمــال حدوث أضرار بصحــة المواطنين ، كما لو تخلصوا منها بإلقائها في مياه الخليج في شواطىء دبي أو شواطىء الامــارات الأخرى وما يترتب على ذلك أيضاً من تلوث الشواطىء وكذلك الاضرار بالثروة السمكية وتلوث البيئة مما يضر في نهاية الأمر بالصحة العامة لجميع الأفراد .

لذلك فان دفن مخلفات المصانع يتم في منطقة جبل علي تحت إشراف قسم الصحة بالبلدية ، وتحصل مقابل ذلك على رسوم بسيطة مقدارها ١٥ درهما عن الطن الواحد .

٥ - رسوم مكافحة الحشرات :

يتـولى قسم الصحة ببلدية دبي معاونة الأفراد في مكافحة الحشرات ، ويحصل مقابل كل عملية من عمليات المكافحة على رسم يتراوح مقداره ما بين ١٠٠ - ٢٠٠ درهم حسب مساحة المكان ، ويمثل هذا المبلغ في حقيقة الأمر جزءا من ثمن المبيدات الحشرية التي تستخدم في عملية المكافحة التي تتكلف نفقـات تزيـد عن هذا الرسم بكثير . ويتحمل بهذا الرسم القطاع الخاص فقط ، فالجهات الحكومية والوحدات والمكاتب التابعة لها معفاة من سداده .

٦ - رسوم النظافة من الفنادق والمطاعم :

وهـذه الرسوم تحصلها بلدية دبي من أصحاب الفنادق والمطاعم مقابل قيـام قسم الصحة والوحدات التابعة له بعمليات النظافة المستمرة للطرق والممـرات ، وحمـل النفـايات وفضلات الأغذية المتخلفة عن الزبائن وذلك بسيارات البلدية والتخلص منها .

ونظرا لأن البلدية لا تحصل رسوما خاصة مقابل تأديتها لهذه الخدمات الهامة كالمتبع مثلا في المانيا الاتحادية ، لذلك فإنها تفرض رسوما على الفنادق والمطاعم مقابل قيامها بعمليات النظافة اليومية ، وتختلف قيمة هذه الرسوم باختلاف حجم أو مساحة الفندق أو المطعم .

فبالنسبة للفنادق فإن هذه الرسوم تحدد حسب عدد الغرف (١) .
أما بالنسبة للمطاعم ، فتحسب الرسوم على أساس مساحة المطعم (٢) .

٧ ـ رسم خدمات ميناء دبي :

تقوم بلدية دبي بتأدية العديد من الخدمات الصحية والهندسية والزراعية ، وعمليات النظافة وغيرها من العمليات التي يستفيد منها جميع المقيمين وجميع الجهات في إمارة دبي ، ومنها المتعاملين مع موانىء دبي مثل ميناء الحمرية وميناء راشد وميناء جبل علي .

ولذلك فإنها تحصل رسوما تقديرية بسيطة مقدارها ١ درهم عن كل شحنة بضاعة ترد الى الميناء ، أي درهم واحد عن كل بوليصة شحن تحصل لحساب قسم الصحة ببلدية دبي .

٨ ـ رسوم أخرى متنوعـــة :

وهناك بعض الرسوم الأخرى مقابل عمليات غير متكررة يقوم بها قسم الصحة للأفراد ، وتقدر هذه الرسوم وفقا لنوع العملية أو الخدمة المؤداة ، ومثـالهـا رسـوم الفحص الصحي للمواشي التي تنقل من دبي الى امارات أخرى ، ورسوم اعدام البضاعة الفاسدة أو التي لا تتوافر فيها المواصفات الصحية والقانونية .

بذلك نكون قد أوضحنا أهم أنواع الرسوم التي تفرضها بلدية دبي ، وهناك بعض الرسوم الأخرى تعتبر في حقيقتها مقابلا أو ثمنا للخدمة التي تؤديها بلدية دبي للمستفيدين منها وهذه الرسوم هي :

١ ـ رسوم أو أثمان تذاكر ركوب المواصلات العامة .

---

(١) تحدد رسوم النظافة التي تحصل من الفنادق بحسب عدد الغرف كالآتي :
من ١ ـ ٢٠ غرفة ١٠٠ درهم سنويا .
من ٢١ ـ ٧٥ غرفة ٣٠٠٠ درهم سنويا .
من ٧٦ـ ١٥٠ غرفة ٥٠٠٠ درهم سنويا .
من ١٥١ـ٢٢٥ غرفة ٢٠,٠٠٠ درهم سنويا .
من ٢٢٦ـ٣٠٠ غرفة ٣٠,٠٠٠ درهم سنويا .
٣٠١ فمــا فوق ٥٠,٠٠٠ درهم سنويا .

(٢) تحدد الرسوم مقابل النظافة على أساس مساحة المطعم كالتالي :
لغاية ٢٥٠ قدم مربع ١٠٠٠ درهم سنويا .
من ٢٥١ـ٧٥٠ قدم مربع ٢٠٠٠ درهم سنويا .
من ٧٥١ـ١٥٠٠ قدم مربع ٥٠٠٠ درهم سنويا .
من ١٥٠١ـ٣٠٠٠ قدم مربع ١٠,٠٠٠ درهم سنويا .

٢ - رسوم أو ثمن استهلاك المياه .
٣ - رسوم أو ثمن استهلاك الكهرباء .

فهذه الرسوم تعتبر في حقيقتها أثمانا أو أسعارا يدفعها المستفيد من هذه الخدمات الحكومية ، لكن يلاحظ أن هذه الأسعار مجرد مقابل لثمن التكلفة الذي تحملته بلدية دبي لتوفير هذه الخدمات الحيوية للأفراد ، فالحكومة لا تهدف من وراء تقديم هذه الخدمات الهامة تحقيق أية أرباح ، وإنما تسهيل حصول الأفراد عليها بأثمان مخفضة هي أثمان التكلفة .

وهناك العديد من الرسوم التي تفرضها بعض الدول الأخرى مثل رسوم التمغة أو الطوابع ، ورسوم التوثيق والشهر التي تفرض في جمهورية مصر العربية على توثيق وشهر المحررات الرسمية وكذلك في الجمهورية اللبنانية ، كما تفرض في لبنان رسوم أخرى مثل رسوم الأسمنت ، ورسوم الملح ، والمراهنات ، والرسم الداخلي على ورق اللعب ورسوم المطارات ورسوم الأمن العام والرسوم القنصلية ورسوم الحجر الصحي ، ورسوم التسجيل في المدارس ورسوم الامتحانات الرسمية (١) . وبعض هذه الرسوم مطبق في بلديات دولة الامارات العربية المتحدة وصدرت به قوانين إتحادية أو محلية أو أوامر محلية وادارية وتعليمات متفرقة ستكون محلا لدراسة لاحقة من جانبنا في المستقبل بإذن الله .

٩ ـ الغرامات :

وهي عبارة عن مبالغ نقدية تقديرية يدفعها الأفراد والجهات التي تخالف أوامر وقرارات وتعليمات بلدية دبي المتعلقة بالأمور الصحية ، وتمثل حصيلة هذه الغرامات أحد مصادر ايرادات قسم الصحة ببلدية دبي .

ومن أمثلة هذه الغرامات المالية تلك المنصوص عليها في المادة ٢٤ من الأمر المحلي رقم ٣٨ لسنة ١٩٨٩ بشأن الشروط الصحية والفنية الواجب توافرها لتخزين المواد الغذائية المعدة للاستهلاك الآدمي في إمارة دبي ، حيث نصت هذه المادة على أنه مع عدم الاخلال بأية عقوبات أشد منصوص عليها في قوانين أو أوامر محلية أخرى يعاقب من يخالف أحكام هذا الأمر أو لائحته التنفيذية بإحدى العقوبات الموضحة بعد ، وبمراعاة التدرج عند توقيع العقوبة :

---

(١) انظر د. حسن عواضة ، المرجع السابق ، ص ٨١٩ .

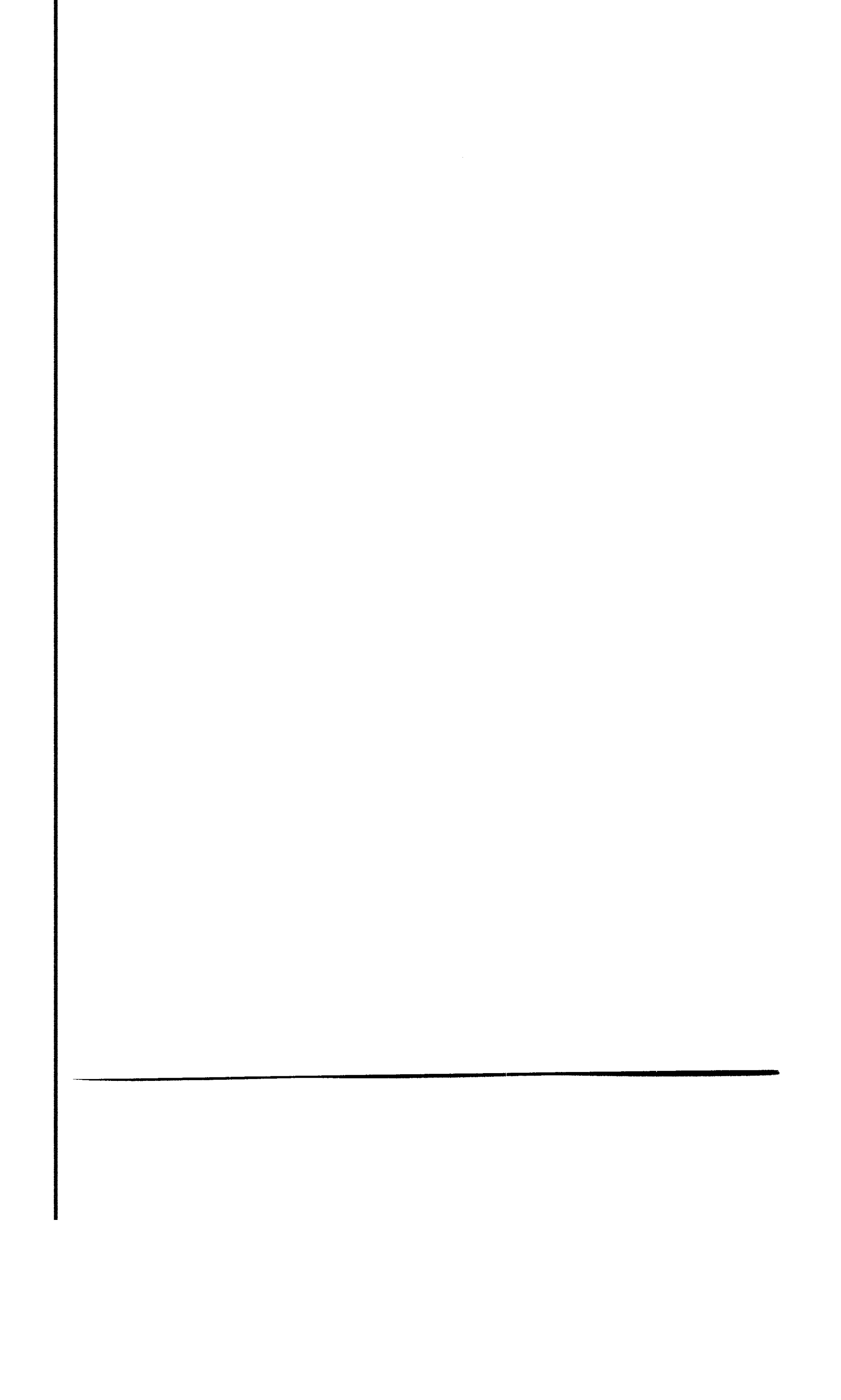
(١) الانـــــــــــذار .
(٢) غرامـة لا تقل عن ٥٠٠٠ درهم ولا تزيد عن ١٥,٠٠٠ درهم وتتضاعف الغرامة في حالة التكرار .

وقد تم النص في هذه المادة على عقوبات أخرى ليست مالية ولا مجال هنا لذكرها (١) .

وهناك العديد من الغرامات الأخرى التي تطبق في حالة المخالفات الصحية مثل غرامة فقد البطاقة الصحية ، ومخالفة المطاعم والفنادق لشروط النظافة والشروط الصحية ، وترك ماشية بالطريق العام ، ورمي القمامة بالشوارع ، وتسـاقـط مياه المكيفات بالطرق العامة ، والغرامات التي تطبق على الباعة الجائلين الذين لا يحملون رخصة محلية مثلا ، وغيرها .

---

(١) الجريدة الرسمية لحكومة دبي ، العدد ١٧٦ لسنة ١٩٨٩ ، ص ٨ .



القسم الثاني

الضرائب والرسوم الاتحادية

الضرائب والرسوم الاتحادية

سبق ان ذكرنا أنه لا توجد ضريبة مباشرة تفرض على الأفراد والمواطنين بجميع إمارات الدولة . وعلة ذلك أن الحكومة الاتحادية لا تحتاج في الوقت الراهن الى حصيلة مرتفعة من الضرائب وذلك بسبب وجود المصادر النفطية ذات العوائد الايرادية الضخمة ؛ وكل ما هنالك يوجد إتاوة صدرت بالمرسوم الاتحادي رقم ٥٥ لسنة ١٩٧٤ الذي نص في مادته الأولى على أن تعدل البنود الخاصة بإتاوة (الريع) في جميع اتفاقيات الامتياز للشركات البترولية العاملة في الدولة بحيث تصبح ١٤,٥٪ بدلا من ١٢,٥٪ .

وبطبيعة الأمر فإن حصيلة هذه الإتاوة أو الريع لا تؤول الى الحكومة الإتحادية ، وإنما تحصل عليها الامارة التي تعاقدت مع الشركة للتنقيب عن النفط واستخراجه من الأراضي التابعة للامارة وذلك استنادا الى المادة رقم ٢٣ من دستور دولة الامارات العربية المتحدة التي نصت على أن الثروات والموارد الطبيعية ، مثل الثروات المعدنية والنفطية الموجودة في كل إمارة تعتبر مملوكة ملكية عامة لتلك الإمارة .

هذا وقد سبق لنا التعرف على المقصود بإصطلاح الإتاوة ، والضرائب المفروضة على الشركات العاملة في مجال الزيت (النفط) وكافة التفصيلات المتعلقة بهذا الموضوع أثناء شرحنا لأحكام مرسوم ضريبة الدخل في دبي بالباب الأول من القسم الأول من هذا المؤلف ، فنحيل القارىء الى هذه التفصيلات ، مع ملاحظة أن المرسوم الاتحادي رقم ٥٥ لسنة ١٩٧٤ السابق الاشارة اليه قد رفع نسبة هذه الإتاوة من الثُمن (١٢,٥٪) ، وهي القيمة المنصوص عليها أيضا في مرسوم ضريبة الدخل في دبي الصادر سنة ١٩٦٩م الى ١٤,٥٪ ، وهذا المرسوم يسري كما هو معلوم بالنسبة لجميع الشركات العاملة في الدولة لأن المرسوم االاتحادي يطبق في جميع أنحاء الدولة .

الفصل الأول

الضريبة الاتحادية على السفن

وفقـا للقانون الاتحادي رقم ٢٦ لسنة ١٩٨١ بشأن القانون التجاري البحري المعدل بالقانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨٨ ، تفرض ضريبة سنوية على جميع السفن التي تحمل علم دولة الامارات العربية المتحدة . وهي ضريبة مباشرة تفرض على رأس المال ، لأن محلها هو السفينة ذاتها ، فهي لا تفرض على الدخل أو الايراد الذي يتحقق من وراء تشغيل السفينة .

وبالاضافة الى هذه الضريبة يفرض على تسجيل السفينة ، وعلى خدمات الملاحة البحرية التي تحصل عليها السفينة من مكاتب تسجيل السفن رسوما سوف نبين أحكامها في الفصل الخاص ببعض الرسوم الاتحادية فيما بعد .

ونحن في عرضنا لهذه الضريبة سنتناول بالشرح بيان خصائصها ، ثم السفن الخـاضعة لها ، وأخيرا وعاء الضريبة والواقعة المنشئة لها وسعرها وأحكام تحصيلها . وسوف نخصص لكل موضوع من هذه الموضوعات مبحثا مستقلا فيما يلي .

المبحث الأول

خصـــائص الضريبـة

تتميـز هذه الضريبة بأنها ضريبة مباشرة تفرض على رأس المال ، وأنها ضريبة سنوية ، وعينية وذات سعر نسبي ، ونوضح هذه الخصائص فيما يلي :

١ ـ انها ضريبة مباشرة تفرض على رأس المال :

وهي تعتبر ضريبة مباشرة لأن الادارة المالية تحدد المال الخاضع للضريبة مباشرة ، فالمال الخاضع للضريبة هو السفينة ذاتها وليس الدخل الناتج عن تشغيلها ، ولذلك فإنها تعتبر أيضا من الضرائب المفروضة على رأس المال وليس على الدخل .

ويعـرف رأس المـال من وجهـة النظر الضريبية بأنه « مجموع الأموال العقارية والمنقولة التيء يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أم لخدمات أم غير منتجة لأي دخل » (١) .

فالسفينـة ذاتها باعتبارها نوعا من رأس المال المنقول هي التي تخضع للضريبة (٢) ، أما رءوس الأموال المساهمة في السفينة ، أو الأرباح التي تنتج عن مباشرة السفينة لنشاطها فلا تخضع لهذه الضريبة .

٢ ـ أنها ضريبة سنويـة :

وقد نصت على ذلك صراحة المادة ٤٣ من القانون التجاري البحري المعدل بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٨٨ بقولها أنها :

أ ـ ضريبة سنوية ، أي أنها يجب أن تسدد كل عام .

ب ـ يجب أن تدفـع في أول ينـاير من كل عام ، ويبدأ سريان الضريبة إعتبارا من تاريخ تسجيل السفينة ، فإذا كانت السفينة قد سُجلت في وقت لاحق للأول من يناير ، فإن الضريبة تستحق بنسبة المدة الواقعة بين تاريخ التسجيل وبين الحادي والثلاثين من ديسمبر من السنة ذاتها .

---

(١) د. احمد جامع ، المرجع السابق ، ص ١٨٣ .

(٢) نصت المـادة ١٢ من القـانون التجاري البحري على ان السفينة تعتبر من المنقولات وتطبق عليها احكامها ، ما لم يرد نص بهذا القانون بسريان بعض أحكام العقارات عليها .

فالقاعدة أن الضريبة سنوية يتعين سدادها في ١/١ من كل عام ، واستثناء يتم دفع الضريبة عن مدة أقل من عام إذا تم التسجيل ، وبالتالي تشغيل السفينة في وقت لاحق للأول من يناير ، كما لو كان ذلك في ١/٧ مثلا ، وفي هذه الحالة فإن أول ضريبة تسدد عن السفينة بعد تسجيلها سوف تدفع عن المدة المحصورة بين ١/٧ ، ١٢/٣١ وهي مدة ستة أشهر ، وبالتالي سوف يتم دفع نصف الضريبة المقررة دفعها عن عام كامل ، وبعد ذلك يتم دفع الضريبة في ١/١ من كل عام ، أي سنويا .

وهناك استثناءات أخرى من مبدأ سنوية الضريبة وذلك في حالة هلاك السفينة مثلا ، أو توقفها عن العمل ومباشرة النشاط ، أو بيعها لأجانب في دولة أخرى ، ومن ثم تسجيلها في هذه الدولة الأخرى ، ففي كل هذه الأحوال يتم شطب السفينة ، ويتم حساب الضريبة حتى التاريخ الذي يتم فيه شطب السفينة ، أي التاريخ الذي وقعت فيه أي واقعة من هذه الوقائع (١) .

والقول بأنها ضريبة سنوية يعني أنها ضريبة دورية ومتجددة مثل الضرائب التي تفرض على الدخل أو الايراد ، واذا كانت ضريبة الدخل تعتبر ضريبة متجددة ودورية ، فذلك لأن وعاءها ، وهو الدخل ، يتصف أيضا بأنه دوري ومتجدد مثل ضريبة الدخل في دبي ، فهي ضريبة متجددة ودورية لأن دخل الشخص المعنوي الخاضع لها يتصف أيضا بالتجدد والدورية .

هذا على عكس رأس المال ، فإنه ثابت وغير متجدد ، مثل السفينة ، وإن كانت قيمتها قابلة للزيادة والنقصان بحسب انخفاض أو ارتفاع القوة الشرائية للنقود وغيرها من العوامل التي تؤثر في تغيير قيمة رأس المال مثل التغير في قوى العرض والطلب على هذا المال .

فالسفينة هي رأس المال ، وهي مصدر الحصول على الدخل ، وإذا كان رأس المال ، أي السفينة ، يتصف كقاعدة بالثبات ، فإن فرض الضريبة عليه قد يهدد بفناء هذا المصدر اذا لم يكف الدخل المتحقق عنه لسداد هذه الضريبة .

---

(١) للمزيد عن مبدأ سنوية الضريبة والاستثناءات من هذا المبدأ راجع ما سبق بخصوص سنوية ضريبة الدخل في دبي ، بالقسم الأول ، الباب الأول من هذا المؤلف .

ومن هنا نجد أن الضريبة على رأس المال يكون سعرها منخفضا بحيث يكفي الدخل الناتج منه للوفاء بدين الضريبة دون حاجة الى التصرف في جزء منه من أجل سداد هذا الدين (١) .

٣ ـ انها ضريبة عينيـة :

فهي تفرض على السفينة ، أي على رأس المال في شكل مبلغ محدد يسري على جميـع السفن بغض النظر عن نوعها أو حالتها ، جديدة أم قديمة أم مستعملة ، فأساس فرض الضريبة هو مقدار حمولة السفينة دون النظر الى باقي الظروف الأخرى المشار اليها ، وبغض النظر عما اذا كانت السفينة حققت أرباحا من عدمه أو أنها تعمل أو لا تعمل ، فما دامت السفينة مسجلة فانها تخضع للضريبة وتلتزم بسداد قيمتها في الميعاد . ومن هنا جاء وصفنا لهـذه الضريبـة بأنها عينية لأنها لا تراعي أية ظروف تتعلق بالتشغيل أو الخسارة أو أية نفقات يقوم أصحاب الشأن بإنفاقها على السفينة من أجل المحافظة عليها وجعلها قادرة دائما على العمل وانتاج الدخل الذي يفترض أن الضريبة على السفينة تدفع منه على الرغم من أنها ضريبة على رأس المال وذلك كما سبق ذكره .

٤ ـ انها ضريبة نسبية (ذات سعر نسبي) :

فهي تفرض بسعر واحد بالنسبة لجميع السفن ، بواقع ٢ درهم على كل طن من الحمـولة الكليـة للسفينة ، ولذلك سميت بالضريبة النسبية ، لأن السعـر لا يختلف باختـلاف نوع السفينـة مثلا ، أو الأرباح المحققة عن نشاطها أو قيمة السفينة (منخفضة السعر أو مرتفعة السعر) ، أو غير ذلك من الظروف . وهـذا بعكس الضريبـة التصـاعدية التي تتدرج ارتفاعا أو انخفاضا بحسب العوامل المشار اليها كلها أو بعضها .

---

(١) د. أحمد جامع ، المرجع السابق ، ص ١٨٥ .

المبحث الثاني

السفن الخاضعة للضريبة

لا تسري هذه الضريبة الا على السفن التي تخضع لأحكام القانون التجاري البحري الاتحادي رقم ٢٦ لسنة ١٩٨١م .

وفقا لنص المادة ٤٣ من هذا القانون يشترط لسريان الضريبة ما يلي :

— أن يتعلق الأمر بإحدى السفن .

— أن تتمتع السفينة بجنسية دولة الامارات وبالتالي يكون لها حق رفع علمها .

— أن تكون مسجلة وفقا لأحكام القانون التجاري البحري .

ونبين هذه الشروط تفصيلا فيما يلي :

١ ـ شرط السفينة :

فيشترط أن تكون هناك سفينة بالمفهوم الذي نص عليه القانون التجاري البحري . وفي هذا الخصوص فقد عرّفت المادة ١/١١ من هذا القانون السفينة بقولها أنها كل منشأة تعمل عادة أو تكون معدة للعمل في الملاحة البحرية وذلك دون اعتبار لقوتها أو حمولتها أو الغرض من ملاحتها (١) .

وتعتبر من السفن الحوامات التي تستخدم لأغراض تجارية أو غير تجارية (م٢/١١) ، كما يعتبر جزءا من السفينة ويأخذ حكمها جميع ملحقاتها اللازمة لاستغلالها .

ويظهر من التعريفات السابقة أن الشرط الهام للقول بوجود سفينة في حكم هذا القانون هو أن تعمل هذه المنشأة أو تكون معدة للعمل في الملاحة البحرية .

وبناء على ذلك فإن القطع البحرية التي تعمل ضمن حدود الميناء لا ينطبق عليها وصف السفينة ، وبالتالي لا تخضع للضريبة المنصوص عليها في المادة ٤٣ من القانون ، ومثالها جميع الزوارق والعوامات وصناديق التحميل

---

(١) وفقا لقواعد وتعليمات الموانىء البحرية الصادرة عام ١٩٨٥ عن مجلس التعاون لدول الخليج العربية فإن كلمة « سفينة » تطلق على كل سفينة أو قارب او زورق أو أي قطعة بحرية بأي شكل من الأشكال بما في ذلك القطع التي لا تعمل بإزاحة الماء والطائرات المائية ، مستخدمة أو يمكن استخدامها للنقل على الماء ، بغض النظر عن طريقة إدراتها (الجزء الأول ، ص ١٠ ، بند رقم ٦/٥/١) .

والتفريغ وقوارب الارشاد واللنشات التي تدار بالمحركات ، واليخوت الشراعية أو التي تدار بمحرك ، وقوارب الصيد ، وزوارق القطر وغيرها ، وأية قطعة بحرية مبنية أو مهيأة للطفو على الماء أو للغوص فيه (سواء مؤقتا أو بشكل دائم) ، والتي يكون عملها مقصورا على حدود الميناء (١) .

وقريب من هذا المعنى نصت المادة ١٨ / ١ من القانون التجاري البحري على أن يعفى من التسجيل ، وبالتالي لا تعد سفينة خاضعة لأحكام هذا القانون ، وكذلك لا تعد خاضعة للضريبة المنصوص عليها فيه ، السفن المخصصة للصيد أو للنزهة أو المستغلة في التجارة والتي لا تزيد الحمولة الكلية لأي منها على عشرة أطنان ، كما تُعفى من التسجيل المواعين والبراطيم والصنادل والقاطرات والقوارب والرافعات والكراكات وقوارب الغطاسة وغير ذلك من المنشآت العائمة التي تعمل داخل موانىء الدولة .

فالشرط الأول الواجب توافره في رأس المال الخاضع للضريبة أن نكون بصدد سفينة تعمل في الملاحة البحرية وليس مجرد التنقل بين موانىء الدولة أو داخلها .

٢ـ أن تحمل السفينة جنسية دولة الامارات العربية المتحدة :

ويمكن التوصل الى هذا الشرط من نص المادة ٤٣ من القانون التي تقضي بفرض الضريبة على كل سفينة مسجلة وفقا لأحكام هذا القانون ، وكما سنرى عند شرح الشرط الثالث المتعلق بتسجيل السفينة ، فإن السفينة تكتسب جنسية الدولة إذا كانت مسجلة في أحد موانئها (م ١٤ / ١ من القانون) ، فالقول بأن الضريبة تسري على السفن المسجلة إنما يعني السفن التي تحمل جنسية دولة الامارات العربية المتحدة .

لذلك فإن السفن الأجنبية لا تخضع لهذه الضريبة ، ويقتصر تطبيقها على السفن الوطنية فقط .

ولقد حددت المادة ١٤ من القانون القواعد التفصيلية التي يرجع اليها لتحديد جنسية السفينة في حالة ما اذا كانت مملوكة على الشيوع لعدة أشخاص ، أو كان المالك شركة توصية أو ذات مسئولية محدودة أو شركة مضاربة أو شركة مساهمة ، أو كانت مملوكة لشخص اعتباري تسهم في

---

(١) تعليمات الموانىء البحرية ، المرجع السابق ، ص ١٠ ، بند رقم ١/٥/٧ .

رأسماله أكثر من دولة ويتمتع بجنسيات الدول المساهمة ، وأخيرا السفن التي تعتبر في حكم السفن المتمتعة بجنسية الدولة وهي السفن المصادرة والسفن السائبة في البحر التي تلتقطها سفن تحمل جنسية الدولة .

ولذلك يرجـع الى القواعد المنصوص عليها في هذه المادة لتحديد ما اذا كانت السفينـة تحمـل جنسية دولة الامارات العربية المتحدة من عدمه ، وبـالتالي للقول بما اذا كانت السفينة تخضع للضريبة المنصوص عليها في القانون من عدمه .

٣ - أن تكون السفينة مسجلة وفقا لأحكام القانون :

يظهر بوضوح من نص المادة ٤٣ أنه لا يكفي لسريان الضريبة أن نكون بصـدد سفينة تحمل جنسية دولة الامارات العربية المتحدة ، ولكن يجب أيضا أن تكون مسجلة في أحد موانىء الدولة وفقا لأحكام القانون التجاري البحـري ، فهذه المادة تنص على أنه « تفرض على كل سفينة مسجلة وفقا لأحكام هذا القانون ضريبة سنوية ... » .

فإذا كانت هناك سفينة تحمل جنسية الدولة ولكنها ليست مسجلة فإنها لا تخضع للضريبة .

وقد حدد الفصل الثاني من الباب الأول من القانون الأحكام التفصيلية لتسجيـل السفن ، ولا مجال هنا لذكر هذه الأحكام ، فكل ما يهمنا هو أن تكـون السفينـة مسجلة طبقـا للقـانون حتى تسري عليها الضريبة ، وأن السفينـة غير المسجلة ، وهي السفن الأجنبية ، أو السفن التي تعفى من التسجيل لأنها صغيرة الحجم (لا تزيد حمولتها الكلية عن عشرة أطنان) ، أو سفن النزهة والصيد والقوارب وغيرها من القطع البحرية التي تعمل داخل موانىء الدولة والتي نص عليها في المادة ٢/١٨ السابق الاشارة اليها ، لا تخضع للضريبة ،

غير أن المادة ٣/١٨ أضافت بأنه يجوز تسجيل السفن والمنشآت العائمة المشـار اليهـا سابقا اذا طلب مالكوها ذلك ، كما يجوز اخضاعها لأحكام التسجيل كلها أو بعضها بقرار من مجلس الوزراء ، ولذلك فإن هذه السفن

والمنشـآت العـائمـة إذا سجلت فإنهـا تخضع للضريبة ، لأنها بالتسجيل تستكمل كل شروط خضوعها للضريبة المنصوص عليها في المادة ٤٣ من القانون (١) .

فإذا توافرت الشروط الثلاثة السابقة معا في سفينة ما سرت عليها الضريبة بغض النظر عن نوع السفينة أو حمولتها أو قوتها ، وأيا كان مكان اقامة مالكيها في اي مكان داخل الدولة أم خارجها ، ويستوي في ذلك ايضا نوع النشاط الذي تباشره السفينة والخط الملاحي الذي تسير فيه ، كما لو اقتصر عملها على نقل البضائع من ميناء واحد من موانيء الدولة كميناء راشد الى العالم الخارجي أو العكس ، أو اقتصر عملها على العمل بالموانيء الأجنبية ، ففي كل هذه الأحوال تخضع السفينة للضريبة .

(١) كان هنـاك مكتب واحـد لتسجيـل السفن في ديوان وزارة المواصلات بأبو ظبي ، وصدر قرار وزير المواصلات رقم (٧) لسنة ١٩٨٥ بفتح مكاتب اتحادية في كل من ميناء راشد بدبي وميناء خالد بالشارقة اضافة الى المكتب الموجود بديوان الوزارة وذلك اعتبارا من ٢١/١/١٩٨٥م (م/١ من القرار) .

المبحث الثالث

وعاء الضريبة والواقعة المنشئة لها

وسعرها وأحكام تحصيلها

أولاً : وعـــاء الضريبـــة :

وفقـا للمادة ٤٣ من القانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨٨ المعدل لبعض أحكـام القـانـون الاتحادي رقم ٢٦ لسنة ١٩٨١ في شأن القانون التجاري البحري فإن الضريبة تفرض على أساس الحمولة الكلية للسفينة ، وبواقع ٢ درهم عن كل طن من هذه الحمولة (١) .

ويـرجع في تحديد حمولة السفينة الى سجل السفينة المحفوظ بالسجل العام الذي تنظمه ادارة التفتيش البحري ، أو السجلات الخاصة الموجودة في موانيء الدولة التي يصدر بتعيينها قرار من وزير المواصلات (م ٢٠ من القانون) ، حيث أن من بين البيانات التي يشتمل عليها طلب التسجيل الذي يقدمه المالك الى مكتب التسجيل ، نوع السفينة وحولتها وأبعادها (م ٢٧/د من القانون) .

ومن المفـروض أن مالك السفينـة يتوجه الى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة بوزارة المالية والصناعة لسداد الضريبة في أول يناير من كل عام وتقـوم هذه الجهـة بحساب الضريبة وفقا للبيانات المقدمة منه عن حمولة السفينـة بحسب الأصل ، لكن يكون لها في حالة الشك أن تتأكد من هذه الحمولة من مكاتب التسجيل العامة أو الخاصة .

ونظرا لأن الضريبة على السفن تعد من ضرائب رأس المال ، لذلك فإن وعاء الضريبة يكون ثابتا وغير متغير ، على العكس من ضرائب الدخل التي تكون متغيرة باستمرار التغير الذي يحدث في الدخل الخاضع للضريبة .

وعلى الرغم من ذلك فانه يتصور حدوث تغير في وعاء الضريبة نتيجة حدوث التغير في حمولة السفينة بالزيادة أو النقصان .

---

(١) كانت المـادة ٤٣ من القانون التجاري البحري قبل تعديلها تفرض الضريبة على الحمولة الصافية وليست الكلية ، ولذلك فإن تعديل سنة ١٩٨٨ أدى الى زيادة مقدار الضريبة على السفن .

فمن الممكن تطوير قوة السفينة وزيادتها وبالتالي زيادة حمولتها ، كما يتصور حدوث ضعف في قوة السفينة نتيجة قدمها أو طول مدة تشغيلها مما يؤدي الى حدوث نقص في حمولتها ، وكل هذه التغييرات يجب اثباتها في سجل السفينة تطبيقا للمادة ٣٦ من القانون التجاري البحري التي أوجبت على مالك السفينة أو مجهزها أو ربانها أن يبلغ كتابة أقرب مكتب تسجيل في موانىء الدولة أو أقرب قنصلية للدولة اذا كانت السفينة في الخارج عن أي تغيير يلزم إجراؤه في بيانات شهادة التسجيل وذلك خلال ٣٠ يوما من تاريخ التغيير ، وكما سبق القول فإن من بين البيانات الهامة التي تطلبتها المادة ٢٧/د من القانون لتسجيل السفينة نوع السفينة **وحمولتها** وأبعادها .

فالتغيير في حمولة السفينة ، خاصة بالنقصان ، لا يمكن أن تعتد به الجهة المختصة بتحصيل الضريبة الا اذا تم اثبات هذا التغيير في سجل السفينة ، لأنه يترتب عليه حدوث تغير في مقدار الضريبة المستحقة .

ويلاحظ أن الضريبة تفرض على الحمولة الكلية الثابتة بسجل السفينة ، بغض النظر عن الحمولة الفعلية التي تحملها السفينة ، فلا يجوز لمالك السفينة أن يطلب تخفيض الضريبة بحجة أن الحمولة الفعلية للسفينة أقل من حمولتها الكلية المثبتة بالسجل ، بالمثل لا يصح للادارة المالية زيادة مبلغ الضريبة اذا علمت أن الحمولة الفعلية للسفينة تزيد عن حمولتها الثابتة بالسجل .

وبصفة عامة فإن وعاء الضريبة بالنسبة للسفينة الخاضعة للضريبة هو وعاء ثابت ويتحدد بمقدار حمولتها الكلية الثابتة بشهادة سجل السفينة ، وهو لا يتغير بحسب الأصل بمرور الوقت من سنة الى أخرى .

ثانيا ـ الواقعة المنشئة للضريبة :

الواقعة المنشئة لهذه الضريبة هي تملّك سفينة وطنية وتسجيلها ، فمنذ تاريخ التسجيل تكون الضريبة مستحقة ، وتستحق الضريبة سنويا طالما أن السفينة لا زالت مسجلة في دولة الامارات العربية المتحدة .

فإذا شطب تسجيل السفينة فإن الضريبة يتوقف سريانها بالنسبة لهذه السفينة ، وقد حددت المادة ٣٨ من القانون التجاري البحري حالات شطب السفينة من سجل السفن فيما يلي :

١ ـــ اذا غرقت السفينة أو احترقت أو كسرت أو استولى عليها العدو أو هلكت .

٢ – إذا انتقلت ملكية السفينة لأجنبي أو فقدت جنسيتها .

ففي هذه الحالات يقوم مكتب التسجيل بشطب تسجيل السفينة من سجل السفن ، ومنذ هذا التاريخ لا تكون السفينة خاضعة للضريبة ، غير أن مالك السفينة يكون ملزما بسداد الضريبة عن الفترة الواقعة بين تاريخ سداد آخر ضريبة وبين تاريخ شطب السفينة لأي سبب من الأسباب السابقة .

وكما سبق القول يكفي أن تكون السفينة مسجلة حتى تستحق الضريبة ، فلا يشترط أن تمارس نشاطها باستمرار أو على فترات متقطعة ، كما تستحق الضريبة حتى ولو مُنيت السفينة بخسائر في فترة من الفترات ، فلا يشترط أن تكون السفينة قد حققت أرباحا حتى تسري عليها الضريبة .

ثالثا - سعر الضريبـــة :

الضريبـة الاتحـاديـة على السفن المسجلة في دولة الامـارات العـربية المتحدةضريبة رأسمالية لأنها تفرض عل السفينة ذاتها وليس على الدخل أو الربـح المتحقق من تشغيلها ، ولذلك نجد أن سعر الضريبة منخفض وهو يعادل ٢ درهم على كل طن من الحمولة الكلية للسفينة سنويا .

وفي حقيقة الأمر فإن المشرع أراد من هذا السعر المنخفض أن يتم سداد الضريبة من الدخل الناتج عن تشغيل السفينة ، وقد لجأ المشرع الى وسيلة سهلة وميسرة لفرض الضريبة ، فبدلا من الدخول في تعقيدات حساب الأرباح والخســائر ، والتكاليف الواجبة الخصم ، والاعفاءات وغير ذلك من الأمور المتعلقـة بحساب الدخل الصافي الخاضع للضريبة ، إعتنق المشرع قاعدة سهلة في حســاب الضريبـة يسهـل تطبيقها بسرعة وبدون إشكالات كثيرة بالنسبة لجميع السفن على السواء ، وهي قاعدة الحمولة الكلية .

وفي حقيقة الأمر فإن هذه القاعدة تتضمن نوعا من العدالة الضريبية حيث ستتحمل السفن ذات الحمولة الكبيرة ، وبالتالي ذات الدخول الكبيرة بضريبة أكبر من السفن ذات الحمولة الصغيرة ، أي ذات الدخول المنخفضة .

واذا كانت القاعدة السابقة تتميز بالسهولة في التطبيق ، وبتحقيق العدالة بصفة عامة ، الا ان هذه العدالة الضريبية قد لا تتحقق في حالة ما اذا منيت أحدى السفن في سنة من السنوات بخسارة ، فرغم ذلك فإنها تلتزم بسداد الضريبة المستحقة ، وقد تضطر السفينة الى الاقتراض لسداد الضريبة ، وكنـا نفضـل أن يواجه المشرع هذه الحالة وينص على اعفاء السفينة من الضريبة في حالة الخسارة الثابتة بمستندات مؤكدة ، أو أن يؤجل تحصيل الضريبة الى سنة أو سنوات تالية تكون السفينة قد حققت فيها أرباحا .

ونحن نعتقد أن مسألة الاعفاء من الضريبة كلها أو بعضها ، أو على الأخص تأجيلها مثلا في حالة الخسارة أمر في مقدور الادارة المالية المختصة ، كوزير المالية والصناعة مثلا الموافقة عليه بعد الدراسة المتأنية لكل حالة على حدة للتأكد من ان السفينة تستحق الاعفاء من الضريبة أو تأجيلها لفترة لاحقة بسبب الخسارة التي اصيبت بها .

وعلى اية حال فإن سعر الضريبة المنصوص عليه في القانون مقداره درهمان سنويا على كل طن من الحمولة الكلية للسفينة .

فإذا كانت الحمولة الكلية لاحدى السفن والمثبتة بشهادة تسجيل السفينة تُقدر بعشرة آلاف طن مثلا، فإن هذه السفينة تلتزم بسداد ضريبة مقدارها ١٠،٠٠٠ × ٢ = ٢٠,٠٠٠ درهم سنويا عن الفترة من ١/١ وحتى ١٢/٣١ من كل عام .

ويلاحظ أن الضريبة لا تدفع مقدما ، أي بمجرد تسجيل السفينة ، ولكن بعد مرور عام من تسجيلها اذا كان تاريخ التسجيل هو الأول من يناير ، أو بعد مرور الفترة من تاريخ التسجيل وحتى ١٢/٣١ بالنسبة لأول ضريبة تدفعها السفينة بعد التسجيل الذي يتم في وقت لاحق للأول من شهر يناير ، وتحسب الضريبة في هذه الحالة ، وفقا لنص المادة ٤٣ ، بنسبة المدة المحصورة بين تاريخ التسجيل وبين ٣١ ديسمبر من السنة التي تم فيها التسجيل كما سبق ان ذكرنا .

رابعاً : أحكام تحصيل الضريبة :

لم يتضمن القانون التجاري البحري نصوصا تتعلق بتحصيل الضريبة ، والجهة المختصة وحسابها وجبايتها وضمانات التحصيل وغير ذلك من الأمور . لكن يتضح لنا من مطالعة نصوص هذا القانون أن وزارة المواصلات هي الجهة التي تختص أساسا بشئون السفينة خاصة فيما يتعلق بتسجيلها وتجديد التسجيل وشطبه ، وكذلك منح ترخيص الملاحة وشهادة السلامة ، لذلك فان وزارة المواصلات ، وبالتحديد إدارة التفتيش البحري التابعة للوزارة ، والتي تختص بكل الأمور السابقة ، يمكن أن تختص أيضا بتحصيل الضريبة المستحقة سنويا ، خاصة عند التجديد السنوي لترخيص الملاحة وشهادة السلامة ، فمثلا يمكن وقف هذا التجديد السنوي على قيام السفينة بسداد الضريبة بحيث لا تقوم هذه الادارة بمنح هذه الوثائق أو تجديدها سنويا للسفينة الا بعد سدادها للضريبة السنوية .

كما يمكن أن تختص وزارة المالية بتحصيل الضريبة ، وفي هذه الحالة فإن ادارة التفتيش البحري لا تقوم بتجديد ترخيص الملاحة وشهادة السلامة سنويا الا بعد أن يقدم لها مالك السفينة أو الربان أو المجهز ما يفيد سداد الضريبة في هذا العام . وهذه الطريقة تتميز بجانب كونها وسيلة لتحصيل الضريبة ، أن فيها ضمانا لهذا التحصيل ايضا .

وبطبيعة الحال اذا قامت ادارة التفتيش البحري بتحصيل الضريبة فإن ذلك يتم لحساب وزارة المالية ، لأن الضريبة تعتبر موردا من موارد الحكومة الاتحادية ، ووزارة المالية هي الجهة المختصة بتحصيل الايرادات الاتحادية وحصرها لأنها تدخل في ميزانية الدولة التي تختص هذه الوزارة بإعدادها ، حيث نصت المادة ٢ من القانون الاتحادي رقم (١٤) لسنة ١٩٧٣ في شأن قواعد اعداد الميزانية العامة والحساب الختامي على أن وزارة المالية هي التي تختص بتقديرات الايرادات ، أي ايرادات ميزانية الدولة بعد الاتصال بباقي الوزارات والجهات المعنية .

ويتفق ذلك أيضا مع ما نصت عليه المادة ٣١ من القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٧٣ المشار اليه ، من أن جميع الرسوم التي تستوفيها الوزارات والغرامات التي تحصلها وأية ايرادات أخرى - ويدخل في هذه الايرادات الأخرى الضرائب بطبيعة الحال - يجب أن تسلم الى الادارة المالية بالوزارة لتنفيذ القواعد والتعليمات التي تصدرها وزارة المالية في هذا الشأن .

ونحن نفضل صدور تعليمات أو لوائح وزارية لتحديد جهة تحصيل الضريبة ووسائل وضمانات التحصيل ، لأن عدم القدرة على تحصيل ضريبة ما كليا أو جزئيا أو التأخر في تحصيلها بسبب عدم تنظيم كل هذه الأمور ، يجعل من هذه الضريبة مجرد التزام نظري ورد في نص من نصوص القانون . لكن تحصيل الضريبة ، خاصة اذا كانت هناك نصوصا تنظمه ، يحول هذه الالتزامات النظرية الى التزامات قابلة للتنفيذ .

الفصل الثاني

الضريبة على مرتبات الفلسطينيين

أو من هم من أصل فلسطيني

الضريبة على مرتبات الفلسطينيين

أو من هم من أصل فلسطيني

فُرضت هذه الضريبة بمقتضى القانون الاتحادي رقم ١٣ لسنة ١٩٧٣ بناء على طلب رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية الذي تقدم به لمجلس الوزراء بتاريخ ١٩٧٣/٣/١٧م لإستصدار تشريع يقضي باستقطاع ضريبة التحرير المقررة بمعرفة منظمة التحرير الفلسطينية على كل فلسطيني أو من كان من أصل فلسطيني من العاملين بحكومة دولة الامارات العربية المتحدة وتحصيلها لحساب الصندوق القومي الفلسطيني [١]، حيث يقوم باقي الحكومات العربية باستقطاع هذه الضريبة لصالح هذا الصندوق .

وحيث انه يتم فعلا استقطاع هذه الضريبة في إمارة أبوظبي طبقا للمرسوم الأميري رقم (٤٨) الصادر في ١٩٦٨/١٢/١٠ ، كما يتم استقطاع هذه الضريبة من الفلسطينيين العاملين في إمارة دبي طبقا للمرسوم الصادر سنة ١٩٦٨ .

واستجابة لطلب منظمة التحرير الفلسطينية ، وتوحيدا للمعاملة بين موظفي دولة الامارات العربية المتحدة من الفلسطينيين أو من هم من أصل فلسطيني ، فقد أُعد مشروع قانون في هذا الشأن بمعرفة وزير الدولة لشئون مجلس الوزراء ووافق عليه مجلس الوزراء بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٧٣/٥/٢٠م ، كما وافق عليه المجلس الوطني الاتحادي بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٣ ، ٢٠ يونيو ١٩٧٣ ، وصدر في صورة القانون الاتحادي رقم ١٣ لسنة ١٩٧٣ السابق الاشارة اليه [٢] .

ويتكون القانون من أربع مواد فقط ، وسوف نقوم بشرحه فيما يلي موضحين الأشخاص الخاضعين للضريبة ، ومقدارها ، وتحصيلها ، وسوف نخصص لكل موضوع بحثا مستقلا .

---

(١) المذكرة الايضاحية في شأن خصم مبالغ من مرتبات الفلسطينيين ومن هم من أصل فلسطيني العاملين في الحكومة الاتحادية لحساب الصندوق القومي الفلسطيني ، الجريدة الرسمية العدد ١٢ ، في ١٩٧٣/٨/٢ ، ص ١٢١ .

(٢) المرجع السابق ، ص ١٢١ .

وقبل أن نبدأ في شرح القانون نود أن نلفت النظر أن هذه الضريبة تمثل استثناء من القواعد العامة في الضرائب والايرادات العامة من ناحيتين :

الأولى: أنها ليست عامة بحيث يخضع لها جميع الأفراد في الدولة التي فرضت الضريبة أي أفراد دولة الامارات العربية المتحدة ، وإنما يخضع لها فئة من فئات المجتمع فقط وهم الفلسطينيون أو من هم من أصل فلسطيني الذين يعملون كموظفين أو مستخدمين في الدولة ، فلا يخضع لها جميع موظفي الدولة ، وبالتالي يمكن اعتبارها استثناء على مبدأ عمومية الضريبة .

وفي حقيقة الأمر فإن هذه الضريبة تعتبر ضريبة استثنائية لأن دولة الامارات العربية المتحدة لا تفرض حاليا أية ضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، وهذا الاستثناء اقتضته الظروف السياسية التي تمر بها القضية الفلسطينية .

الثانية: أن حصيلة هذه الضريبة تورد لحساب الصندوق القومي الفلسطيني ، ويعتبر ذلك استثناء من مبدأ عدم تخصيص الايرادات العامة ، فالقاعدة أن حصيلة الضرائب التي تفرضها الدولة يجب عدم تخصيصها لوجه معين من أوجه الانفاق ، وإنما تصب حصيلة كافة الضرائب والايرادات الأخرى في جانب الايرادات العامة في الموازنة العامة للدولة ثم يجري توزيع هذه الايرادات على كافة الاعتمادات التي توافق عليها السلطة التشريعية في الدولة وفقا للتفصيل الذي رأيناه عند دراسة ميزانية الدولة بالجزء الأول من هذه الدراسة . وهذا الاستثناء أيضا اقتضته الظروف السياسية التي تمر بها القضية الفلسطينية التي تحتاج الى كل تأييد ودعم مالي وسياسي من قبل كافة الدول العربية والأجنبية .

المبحث الاول

الاشخاص الخاضعون للضريبة

وفقا للمادة الأولى من القانون تطبق هذه الضريبة على الموظفين والمستخدمين الفلسطينيين أو الذين هم من أصل فلسطيني العاملين في حكومة الاتحاد .

ويتضح من نص هذه المادة أنه يجب أن تتوافر فيمن يخضع للضريبة الشروط التالية :

١ ـ أن يكون فلسطينيا أو من أصل فلسطيني :

فالضريبة لا تسري إلا على الفلسطينيين ، فلا يخضع لها المواطنون أو الوافدون العرب أو الأجانب ، والفلسطيني هو الذي يحمل جنسية دولة فلسطين المحتلة أيا كان سبب حمل أو اكتساب الجنسية ، أي سواء بحكم القانون أو بالتبعية أو بالتجنس [1] .

كذلك تسري الضريبة على من هم من أصل فلسطيني . ويقصد بذلك الأشخاص الذين كانوا يحملون الجنسية الفلسطينية ثم اكتسبوا جنسية دولة أخرى ، مثال ذلك اللبنانية التي كانت في الأصل فلسطينية ، الاانها اكتسبت الجنسية اللبنانية نتيجة زواجها من شخص لبناني ، أو الانجليزي الذي كان في الأصل فلسطينيا واكتسب الجنسية الانجليزية نتيجة الاقامة الطويلة في المملكة المتحدة أو نتيجة الزواج بإنجليزية . نفس الحكم ينطبق بالنسبة لمن يحمل جنسية دولة الامارات العربية المتحدة لأي سبب

(١) تنص القوانين في الدول المختلفة على من يتمتعون بحمل جنسيتها ، فمثلا وفقا لقانون الجنسية لدولة الامارات العربية المتحدة ، رقم ١٧ لسنة ١٩٧٢ المعدل بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٧٥ تنص المادة الثانية منه على أن يعد مواطنا بحكم القانون من ينتمي الى أحدى الفئات التالية :

أ ـ العربي المتوطن في إحدى الامارات الأعضاء عام ١٩٢٥ أو قبلها الذي حافظ على اقامته العادية فيها حتى تاريخ نفاذ هذا القانون . وتعتبر اقامة الأصول مكملة لاقامة الفروع .

ب ـ المولود في الدولة أو في الخارج لأب مواطن في الدولة بحكم القانون .

ج ـ المولود في الدولة أو في الخارج من أم مواطنة بحكم القانون ولم يثبت نسبه لأبيه قانونا .

د ـ المولود في الدولة أو في الخارج من أم مواطنة بحكم القانون ولأب مجهول أو لا جنسية له .

هـ ـ المولود في الدولة لأبوين مجهولين ، ويعتبر اللقيط موجودا فيها ما لم يثبت العكس .

كما نصت مواد أخرى من هذا القانون على شروط حمل الجنسية بالتبعية أو بالتجنس .

من الأسباب وكان في الأصل فلسطينيا ، مثال ذلك الفلسطينية التي تتزوج من مواطن في الدولة ، وتكتسب جنسية زوجها وفقا للمادة رقم (٣) من القانون الاتحادي رقم (١٧) لسنة ١٩٧٢ المعدل بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٧٥ في شأن الجنسية وجوازات السفر ، أو الفلسطيني الذي يُمنح جنسية دولة الامارات بسبب إقامته العادية بها لمدة عشر سنوات قبل نفاذ قانون الجنسية المشار اليه ، وذلك وفقا لحكم المادة ٦ من هذا القانون [(١)] .

٢ ـ أن يكون موظفا أو مستخدما :

فالضريبة لا تسري الا على الموظفين أو المستخدمين الفلسطينيين أو الذين هم من أصل فلسطيني ، ذكورا كانوا أم إناثا .

ويقصد بالموظف ذلك الشخص الذي يؤدي عملا ذهنيا لدى الحكومة أو القطاع الخاص ويحصل على راتب أو ماهية مقابلا لذلك .

أما المستخدم فهو ذلك الشخص الذي يؤدي عملا يتصف في غالبه أنه عمل يدوي لدى الحكومة أو القطاع الخاص ويحصل مقابلا في الغالب يُسمى أجرا .

وأياً كانت التسمية ، موظفا أم مستخدما ، فإنه يشترط لسريان الضريبة قيام علاقة تبعية بين من يعمل وبين من يتم لحسابه العمل .

فإذا لم تتوافر هذه العلاقة بأن كان الشخص الذي يقوم بالعمل يتمتع بالاستقلال عمن يتم العمل لحسابه ، فلا نكون أمام موظف أو مستخدم ، وإنما أمام شخص يمارس مهنة حرة قد تكون تجارية أو صناعية ، وبالتالي فلا يخضع للضريبة ، مثال ذلك تعاقد أحد الفلسطينيين الذي يعملون في مجال المقاولات مع إحدى الجهات الحكومية للقيام بعمليات انشائية لمصلحة هذه الجهةوحصوله على مقابل يتمثل في الأرباح المحققة من هذه العملية ، فمثل هذه الأرباح لا تخضع للضريبة ، لأن هذا الشخص لا يعد موظفا أو مستخدما في هذه الحالة ، بالمثل اذا تعاقدت جهة حكومية إتحادية مع أحد المحامين الفلسطينيين أو الذين هم من أصل فلسطيني على الترافع في قضية

---

(١) تنص المادة ٦ من قانون الجنسية بدولة الامارات العربية المتحدة على انه « يجوز منح جنسية الدولة لأي عربي كامل الاهلية اذا أقام بصورة مستمرة ومشروعة في الامارات الأعضاء مدة لا تقل عن عشر سنوات قضى منها خمس سنوات على الأقل بعد نفاذ هذا القانون ، وأن يكون له وسيلة مشروعة للعيش ، وأن يكون حسن السيرة غير محكوم عليه في جريمة مخلة بالشرف والأمانة » .

معينة ، وحصل على أتعابه في القضية ، فإن هذه المبالغ لا تخضع للضريبة ، لأن هذا المحامي يمارس عمله على وجه الاستقلال ، ولا توجد علاقة تبعية بينه وبين الجهة الحكومية ، وبالتالي فإنه لا يعد موظفا أو مستخدما في حكم المادة الأولى بالقانون ولا يخضع للضريبة .

٣ ـ أن يكون الموظف أو المستخدم الفلسطيني أو من أصل فلسطيني عاملا بحكومة الاتحاد :

فالموظف أو المستخدم الفلسطيني أو من أصل فلسطيني الذي يعمل في الحكومة الاتحادية أو في الدوائر الاتحادية في إمارة أبو ظبي أو في أي إمارة من إمارات الدولة يخضع للضريبة ، وبالتالي فالموظفين أو المستخدمين في الحكومات والدوائر المحلية لا يخضعون للضريبة الا اذا كان هناك تشريع محلي يخضعهم لهذه الضريبة كما هو الحال بالنسبة للعاملين في حكومة دبي أو الدوائر المحلية بها من الموظفين أو المستخدمين الفلسطينيين أو من هم من أصل فلسطيني ، حيث يخضعون لنفس هذه الضريبة وفقا لحكم المرسوم الصادر عن حكومة دبي سنة ١٩٦٨كما سبق ذكره .

أما الفلسطينيون أو من هم من أصل فلسطيني الذين يعملون كموظفين أو مستخدمين بالحكومات المحلية أو الدوائر المحلية الأخرى فإنهم لا يخضعون لهذه الضريبة طالما كانت رواتبهم تصرف من هذه الحكومات المحلية ، كما لا تسري الضريبة على الموظفين والمستخدمين بالقطاع الخاص بالدولة . وتسري الضريبة سواء كان الموظف الفلسطيني أو ذا أصل فلسطيني يعمل في جهة اتحادية داخل الدولة أم خارجها ، مثال ذلك الموظفون الفلسطينيون الذين يعملون بالسفارات والقنصليات التابعة لدولة الامارات العربية المتحدة بالخارج ، فكل ما يهم هو حصولهم على رواتب من الحكومة الاتحادية أيا كان مكان حصولهم على هذه الرواتب .

فإذا توافرت الشروط الثلاث السابقة جميعها في شخص ما فإنه يخضع للضريبة المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم ١٣ لسنة ١٩٧٣ . ومن أمثلة هؤلاء الذين يخضعون للضريبة من الفلسطينيين أو من هم من أصل فلسطيني ، المدرسين والأطباء والجنود والعمال وغيرهم من الموظفين والمستخدمين الذين يعملون بالحكومة الاتحادية والجهات التابعة لها في جميع أنحاء الدولة .

المبحث الثاني

الايرادات الخاضعة للضريبة

تتنـاول هذه الضريبة المرتبات التي يحصل عليها الموظف أو المستخدم الفلسطيني من الحكومة الاتحادية نتيجة قيامه بالعمل لديها بناء على علاقة التبعية وعدم الاستقلال ، أي الخضوع للتوجيه والاشراف الاداري المطبق على العاملين بالحكومة الاتحادية .

ويُقصد بالمرتب ذلك المبلغ الذي يُدفع مقابل عمل أو خدمة أُديت للغير وتحت توجيهـه وإشرافـه ، ويشترط فيه أن يدفع بصفة دورية ومتجددة ، فالمبلغ الذي يُدفع لشخص ما من إحدى الجهات الحكومية مرة واحدة أو في شكل متقطع لقاء عمليات يقوم بها هذا الشخص لصالح تلك الجهة لا يعتبر راتبا يخضع للضريبة .

هذا وقـد قصرت المادة الأولى من القانون الضريبة على المرتب الأساسي الذي يحصل عليه الموظف ، ولذلك لا يدخل في المبالغ الخاضعة للضريبة ما يحصل عليه الموظف من علاوات مثل علاوة غلاء المعيشة أو علاوة الأرزاق ، وكذلك المزايا العينية التي يحصل عليها الموظف أو المستخدم بحكم عمله مثل السكن المجاني أو السيارة المجانية .

كمـا لا يخضـع للضريبـة المكافآت ، وهي المبالغ الإضافية التي تُدفع للعاملين علاوة على المرتب مقابل القيام بأعمال اضافية ، أو مقابل قيامهم بأعمال ذات طبيعة خاصة .

كما لا تسري الضريبة على مكافأة نهاية الخدمة التي يتقاضاها الشخص عند إعتزاله العمل عوضا عن المعاش ، لأن هذه المكافأة تعتبر بمثابة رأس مال يُدفع للشخص مرة واحدة بدلا من المعاش الذي يُدفع بصفة دورية ، فهي لا تتكرر بشكل دوري منظم ، وبالتالي لا تخضع للضريبة .

غير أن الضريبة تسري على التعويض الذي يحصل عليه الشخص مقابل الاستغناء عن خدماته قبل انتهاء مدة التعاقد ، والذي قد يوازي أجره عن المدة المتبقية في العقد ، لأن دفع هذا التعويض مرة واحدة في صورة مكافأة لا يفقده وصف المرتب ولا يبرر بالتالي إستبعاده من نطاق الضريبة .

وبالنسبة للإعانات الاجتماعية التي قد يحصل عليها بعض الفلسطينيين أو من هم أصل فلسطيني من وزارة الشئون الاجتماعية بصفة دورية ومتجددة ، فإنها في الغالب لا تخضع للضريبة رغم ان هذه الاعانات تأخذ شكل المرتبات من حيث الدورية والتجدد ، لان من يحصل عليها ليس موظفا أو مستخدما ، وإنما بصفته محتاجا مثل كبار السن والعجزة من الرجال والنساء ، ففي رأينا عدم خضوع هذه المبالغ للضريبة .

ويسري نفس الحكم بالنسبة للمعاشات ، أي معاشات التقاعد ، وهي المبالغ التي تصرف للعاملين بصفة دورية بعد انتهاء مدة خدمتهم ، سواء بسبب بلوغهم سن التقاعد أو بسبب العجز عن العمل ، فلم ينص القانون على خضوعهم للضريبة ، بالاضافة الى أن معظم التشريعات في الدول الأخرى تعفي المعاشات من الخضوع لأية ضرائب أو استقطاعات .

خلاصة ما تقدم أن المبالغ التي تخضع للضريبة هي المرتب الأساسي دون غيره من المبالغ مثل العلاوات والمكافآت والمعاشات وغيرها مما يحصل عليه الفلسطينيون أو من هم من أصل فلسطيني العاملين بالحكومة الاتحادية .

المبحث الثالث

ربط وتحصيل الضريبة

ندرس في هذا المبحث تحديد الواقعة المنشئة للضريبة ، وسعرها القانوني ثم قواعد تحصيلها .

١ ـ الواقعة المنشئة للضريبة :

تعتبر الضريبة واجبة الأداء بمجرد وضع المرتب أو الماهية أو الأجر تحت تصرف الممول ، ومن ثم فإن القبض الفعلي لهذه الايرادات لا يعد شرطا لتحقيق الواقعة المنشئة لها ، مثال ذلك فإنه يكفي أن توضع الايرادات المذكورة في الحساب الجاري بأحد البنوك حتى تعد هذه الواقعة متحققة .

بناء على ذلك فإن الموظفين والمستخدمين الذين تصرف رواتبهم في نهاية اليوم الأخير من الشهر ، فإن الضريبة تستحق في ذلك اليوم .

كما يطبق سعر الضريبة الساري في تاريخ تحقق الواقعة المنشئة لها ، فلو تصورنا مثلا أن سعر الضريبة تغير من ٥٪ الى ٧٪ اعتبارا من أول يناير ١٩٩٠ فإن الرواتب المستحقة في نهاية شهر ديسمبر سنة ١٩٨٩ تخضع للسعر القديم المنخفض ، أما الرواتب المستحقة في نهاية شهر يناير سنة ١٩٩٠ فإنها تخضع للسعر المرتفع الجديد .

كما يتوقف سريان الضريبة اذا توقف صرف الراتب للموظف لأي سبب من الأسباب ، كإنها التعاقد أو العلاقة الوظيفية أو بسبب الوفاة وغيرها .

٢ ـ سعر الضريبة :

السعر الذي نص عليه المشرع هو سعر نسبي أي يطبق بنسبة واحدة مقدارها ٥٪ من المرتب الأساسي الذي يحصل عليه الموظف الفلسطيني أو ذا الأصل الفلسطيني شهريا ، وأيا كانت قيمة هذا الراتب الأساسي .

وهذا السعر النسبي يطبق على الراتب الأساسي بأكمله ، أي دون السماح بخصم اية اعفاءات مقابل غلاء المعيشة مثلا أو مقابل الأعباء العائلية . فمهما كان المرتب ضئيلا ، ومهما كان مرتفعا فإن الضريبة تطبق بسعر واحد مقداره ٥٪ من هذا المرتب شهريا .

وإذا كان هذا السعر النسبي يحقق السهولة في التطبيق ، بخلاف السعر التصاعدي الذي يتطلب عمليات حسابية من أجل تقدير الضريبة ، لأن مقدار سعر الضريبة التصاعدي يختلف باختلاف قيمة الراتب ، بحيث يطبق سعر مرتفع على الدخول أو الرواتب المرتفعة ، وسعر منخفض على الرواتب المنخفضة ، الا ان السعر التصاعدي يمتاز بالعدالة في التطبيق ، بعكس السعر النسبي الذي نحن بصدده فهو يفتقر الى العدالة خاصة بالنسبة لهؤلاء الموظفين أو المستخدمين الذين يحصلون على رواتب منخفضة فكان لا بد بد لتحقيق نوع من العدالة الضريبية في ظل تطبيق هذا السعر النسبي إعفاء الرواتب الدنيا ما بين ٨٠٠ ـ ١٠٠٠ درهم شهريا من هذه الضريبة وهو ما يسمى اعفاء الحد الأدنى من الأجور أو المرتبات من أية ضريبة وذلك لمساعدة الموظف أو المستخدم الفقير على مواجهة أعباء المعيشة ، خاصة وأن نسبة التضخم وارتفاع الأسعار في تزايد مستمر ولا يستطيع أن يتحملها أصحاب الدخول الدنيا في المجتمع .

وعلى أية حال ، ففي ظل النص الحالي للمادة الأولى من القانون فإن المرتب الأساسي للموظف أو المستخدم يخضع لضريبة مقدارها ٥٪ شهريا من هذه القيمة . فإذا كان الراتب الأساسي لأحد الموظفين الفلسطينيين أو ذات الأصل الفلسطيني ٢٠٠٠ درهم شهريا ، فإنه يدفع ضريبة مقدارها ١٠٠ درهما شهريا أي ١٢٠٠ درهما في العام ، ويتضح من هذا المثال البسيط أنه رغم انخفاض سعر الضريبة الا ان عبأها يكون ثقيلا بالنسبة لذوي الرواتب المنخفضة ، الأمر الذي يستدعي إعادة النظر في العمل على تخفيض سعر الضريبة المطبق عليهم أو إعفائهم بالمرة من دفع الضريبة ، حتى لو أدى الأمر الى زيادة سعر الضريبة على ذوي الدخول المرتفعة التي تزيد عن أربعة أو خمسة آلاف درهم شهريا كمرتب أساسي لتصل الى ٦٪ أو ٧٪ مثلا بدلا من ٥٪ وهو السعر المطبق حاليا على الجميع .

٣ ـ قواعد تحصيل الضريبة :

يتم تحصيل هذه الضريبة عن طريق الحجز عند المنبع ، فالجهة التي تقوم بصرف الرواتب للموظفين والمستخدمين تقوم بخصم مقدار الضريبة أولا ، ثم تقوم بصرف الراتب بعد أن تكون قد استقطعت منه الضريبة المستحقة .

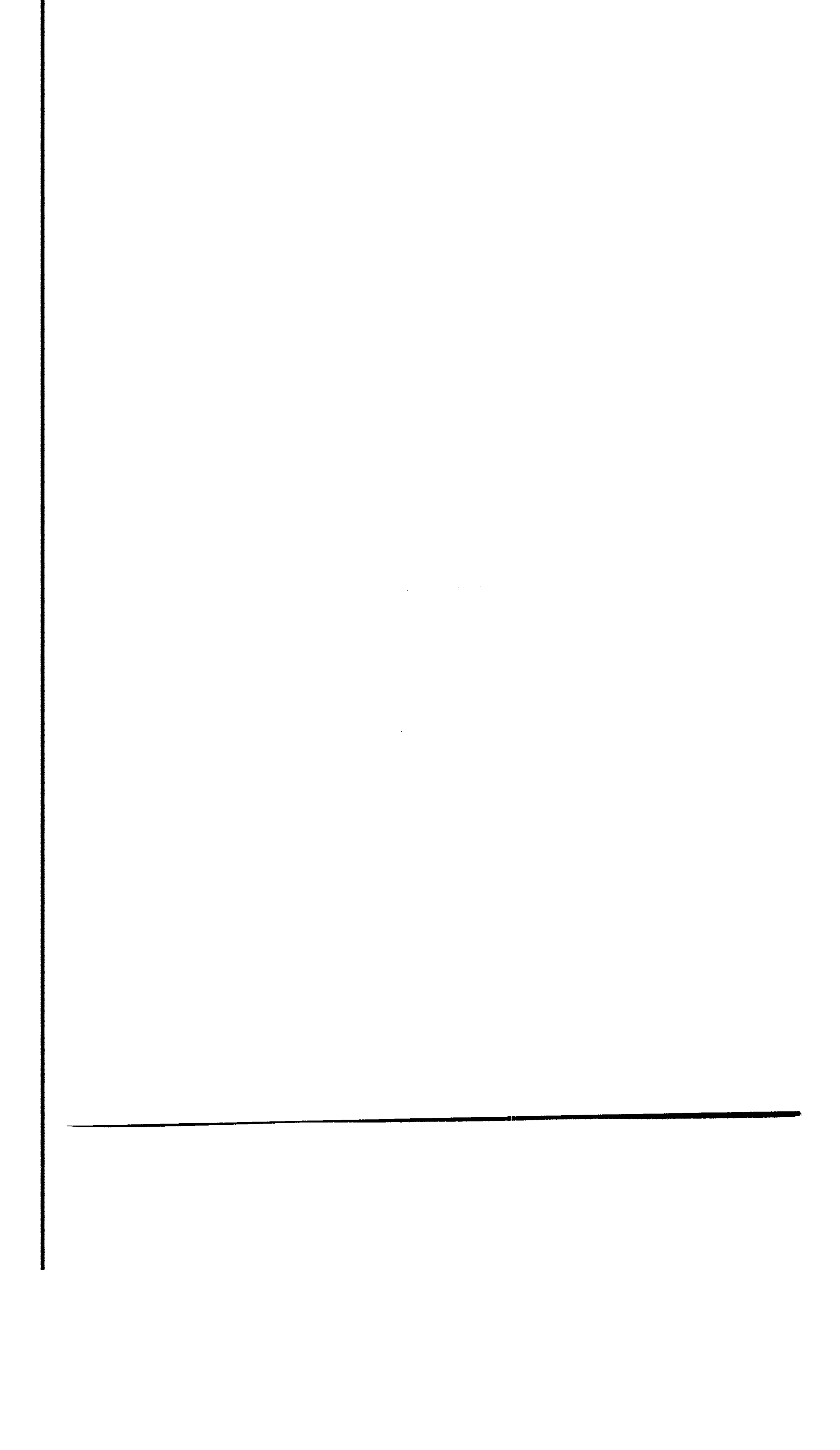
وقد نصت على ذلك صراحة المادة الثانية من القانون بقولها أن وزارة المالية تتولى استقطاع مبلغ الضريبة (٥٪ من الراتب الأساسي) من مرتبات الموظفين والمستخدمين مباشرة ، ثم تقوم بتحويلها لحساب الصندوق القومي الفلسطيني في أحد البنوك العاملة في الدولة .

كما جاء بالمادة الثالثة من القانون أن على الوزراء كل فيما يخصه تنفيذ هذا القانون ، ومقتضى هذا النص أن كل وزارة في الدولة يلتحق بها موظف أو مستخدم فلسطيني أو من أصل فلسطيني تقوم بإخطار وزارة المالية بذلك حتى يمكن إخضاعه للضريبة ، وخصمها من راتبه وتوريد مقدارها لحساب الصندوق القومي الفلسطيني .

وتتميز طريقة الحجز عند المنبع التي تبناها المشرع لتحصيل هذه الضريبة بفعاليتها حيث لا يستطيع أي ممول تجنب الضريبة كليا أو جزئيا ، بالاضافة الى ان الموظف أو المستخدم غالبا لا يشعر بعبء أو ثقل هذه الضريبة ، فهو يقبض راتبه بعد أن تتم عملية استقطاع الضريبة بمعرفة وزارة المالية ، هذا بخلاف ما لو قبض الموظف أو المستخدم راتبه كاملا ثم يُطلَب منه دفع الضريبة المستحقة عليه فهنا فقط سوف يشعر بعبء الضريبة في اللحظة التي يقوم فيها بإعادة جزء ولو ضئيل من الراتب الذي سبق أن قبضه كاملا ، وقد يدفع ذلك بالبعض الى عدم سداد الضريبة والدخول في مشاكل عديدة مع جهة الادارة من أجل تحصيل الضرائب المتأخرة أو المتهرب منها وغير ذلك من مشاكل التحصيل التي تقلل من فعالية وقيمة الضرائب المفروضة على الممولين .

الفصل الثالث

ضريبة التبغ الاتحادية



ضريبة التبغ الاتحادية

تعتبر ضريبة التبغ الاتحادية ضريبة غير مباشرة حيث لا يتحمل بعبئها المستورد الذي قام بدفعها ولكن يتحمل بها المستهلك عند اتيانه واقعة معينة ، هي واقعة شراء التبغ أو مشتقاته من السجائر والسيجار وغيرها ، وهي التي سبق دفع الضريبة الجمركية عند استيرادها . وقد صدر القانون الاتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١ ، في شأن فرض ضريبة اتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته ، سواء كانت هذه السلع مصنعة أم من المواد الخام .

كما صدرت اللائحة التنفيذية لهذا القانون بمقتضى قرار وزير المالية رقم ٣٣ لسنة ١٩٨١ وتضمنت بصفة خاصة القواعد التي تتبع في حساب الضريبة ، والجهات المختصة بتحصيل الضريبة وقواعد هذا التحصيل ، والنماذج الخاصة بحساب الضريبة وتحصيلها أو غير ذلك من القواعد اللازمة لتنفيذ أحكام القانون .

ونحن في تناولنا لهذه الضريبة سوف نعرضها في المباحث التالية :

المبحث الأول : خصائص الضريبة .

المبحث الثاني : الأشخاص والسلع الخاضعة للضريبة .

المبحث الثالث : الاعفاء من الضريبة .

المبحث الرابع : حساب الضريبة .

المبحث الخامس : تحصيل الضريبة .

المبحث السادس : الاجراءات الجمركية .

المبحث السابع : بيع البضاعة بالمزاد العلني .

المبحث الثامن : التهرب من الضريبة والعقوبات .

المبحث الأول

خصائص الضريبة

تتميز ضريبة التبغ الاتحادية بمجموعة من الخصائص أهمها أنها ضريبة عامة اتحادية ، وأنها ضريبة غير مباشرة وأنها تهدف الى تحقيق أغراض مالية واجتماعية ، وأنها ضريبة عينية ، فهي بصفة عامة تتميز بكل ما تتميز به الضرائب الجمركية ، لأنها نوع من الضرائب الجمركية التي تفرض بمناسبة استيراد التبغ ومشتقاته الى دولة الامارات العربية المتحدة .

ونستعرض هذه الخصائص بإيجاز فيما يلي :

١ - أنها ضريبة عامة اتحادية :

وهـذا يعني أن الحكومة الاتحادية هي التي فرضت هذه الضريبة لكي يدفعهـا اي شخص في دولة الامـارات العـربيـة المتحدة بغض النظر عن جنسيتـه ، أي سواء أكـان مواطنا أم وافدا فهي ضريبة عامة يخضع لها الجميع ، وأيا كانت محال إقامتهم بأية إمارة من إمارات الدولة . فهي تفرض لصالح الحكومة الاتحادية حيث تورد حصيلة الضريبة الى خزينة الحكومة الاتحادية وليس الى خزينة حكومات الامارات التي تم تحصيل الضريبة بمعرفتها .

وهـذا يميـزها عن الضرائب المحلية التي تفرضـها كل إمارة على حدة ، وتخضع لها الأنشطة التي تتم داخل حدود الامارة ولا تمتد الى غيرها من تلك التي يتم ممارستها بالامارات الأخرى بالدولة ، حتى ولو كان من يمارس هذه الأنشطة يقيم في الامارات الأخرى ، مثال ذلك الضرائب الجمركية المنصوص عليهـا في قانـون جمـارك دبي لعام ١٩٦٦ فتخضع لها عمليات الاستيراد والتصدير التي تتم عبر موانىء إمارة دبي ولا تمتد الى تلك التي تتم في موانىء الامارات الأخرى مثل ميناء الشارقة ، وأيضا ضريبة الدخل في دبي التي تفرض على صافي الدخول التي حققها الأشخاص المعنويون في دبي من جراء ممارسة التجارة أو الأعمال في دبي ، فكما سبق ان رأينا ، فإن هذه الضرائب تعتبر ضرائب محلية تطبق داخل حدود الامارة ولا تمتد الى الامارات الأخرى بالدولة .

الا ان وصف هذه الضريبة بأنها إتحادية لا يخل بحق الامارات الأخرى بالدولة في أن تفرض ضريبة أخرى أو إضافية لصالحها على ما يتم استيراده من التبغ ومشتقاته عبر موانئها البحرية أو الجوية أو نقط التفتيش الجمركية البرية التي تقع في أراضيها ، وهذا هو ما نصت عليه صراحة المادة (٥) من قانون فرض هذه الضريبة رقم ١١ لسنة ١٩٨١ بقولها أن فرض ضريبة التبغ الاتحـادية لا يخل بالضرائب والرسوم الجمركية المحلية المفروضة أو التي تفـرض مستقبلا ، وذلك الى أن تصدر القوانين الاتحادية المتعلقة بالوحدة الجمركية بين الامارات .

٢ ـ أنها ضريبة غير مباشرة :

تعتبر ضريبة التبغ الاتحادية ضريبة جمركية تفرض على استيراد التبغ ومشتقـاتـه الى دولة الامـارات العـربيـة المتحدة . وفي تصنيف الضريبة الجمركية بصفة عامة ، هل هي ضريبة مباشرة أم غير مباشر ، نجد أن الفقه المـالي يعتبرها ضريبة مباشرة اذا كان الشخص الذي تحمل عبأها هو من دفعها ، كالمشروع الصناعي أو التجاري الذي يستورد آلات وأجهزة ويتحمل هو عبء الضريبة الجمركية التي تفرض على هذا الاستيراد ، كما يعتبرها ضريبة غير مباشرة اذا دفعها المستورد ، ثم قام بنقل عبئها للمستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة المستوردة أو التي دخل في انتاجها المواد المستوردة بمقدار نصيب كل سلعة من هذه السلع من مبلغ الضريبة الذي قام بدفعه .

واذا كانت ضريبة التبغ في أحيان قليلة يتحمل بعبئها من دفعها ، كما في حالة الشخص المسافر الذي يحمل معه كميات من السيجار أو السجائر تزيد عن المسموح بإدخاله دون سداد رسوم (٢٠٠ سيجارة وفقا لقانون جمارك دبي) ، حيث يلتزم بسداد ضريبة جمركية عن هذا المقدار الزائد ، الا ان الغالب ان استراد التبغ ومشتقاته يتم بمعرفة التجار ورجال الأعمال الذيين يسددون الضريبة الجمركية المفروضة على هذا الاستيراد ، ثم يقومون برفع ثمن هذه السلعـةبمقدار نصيبها في الضريبة الجمركية التي سبق لهم ان دفعـوهـا ، فإذا قام المستهلك بشرائهـا فإنـه يكون هو الذي تحمل بعبء الضريبة لأنها تدخل في المبلغ الذي دفعه ثمنا للحصول عليها فالمتفق عليه أن الضرائب الجمركية ، ومنها هذه الضريبة تعتبر من الضرائب غير المباشرة .

٣ ـ انها تهدف الى تحقيق أغراض مالية واجتماعية :

فالحاجة الى ايجاد مورد حكومي يستخدم في توفير السلع العامة قد يكون هو السبب وراء فرض الضريبة الجمركية .

الا انـه يلاحظ وجود علاقة عكسية بين التقدم الاقتصادي وبين فرض الضريبة لهذا الغرض ، فكلما تقدم المجتمع اقتصاديا ، وكانت هناك مصادر متنوعة للايرادات الحكومية ، مثل ايرادات الدولة من بيع المواد النفطية ، كلما قل دور التعريفة الجمركية كمصدر للايراد .

الا انه غالبا ما يتم فرض الضريبة الجمركية باعتبارها مصدرا للايراد الحكومي على السلع والسيارات لا تنتج محليا مثل التبغ ومشتقاته والسيارات والمصوغات الذهبية ، أو قد يتم فرضها نتيجة لوجود ضريبة داخلية مفروضة على السلع المماثلة المنتجة محليا ، كما لو كانت الأدوات الكهربائية المنتجة محليـا خاضعـة لضريبة الاستهلاك ، فتفرض ضريبة جمركية مماثلة على الواردات من هذه الأدوات وذلك حماية للمنتج المحلي منها من ناحية وتحصيل ايرادات للحكومة من ناحية أخرى .

كمـا قد يكـون السبب في فرض الضريبـة الجمركية هو تحقيق أهداف اجتمـاعية ، كما لو كانت السلعة المستوردة ضارة بالصحة مثل السجائر والخمور ، وتقوم الدولة بفرض الضريبة على المستورد منها حتى ترفع ثمنها بالنسبة للأفراد المستهلكين في الداخل فيمتنع البعض عن شرائها ، ويقلل البعض الآخر من هذا الشراء بسبب ارتفاع الثمن .

واذا نظرنا الى الهدف من فرض ضريبة التبغ الاتحادية نجد أنه يكمن في السببين السابقين ، الأول هو تحقيق ايراد مالي للحكومة الاتحادية ، والثاني هو رفع ثمنها حتى يقلل الافراد من استهلاك التبغ ومشتقاته نظرا لما للتدخين من أضرار بليغة على صحة الانسان في المجتمع .

واذا كان أفراد المجتمع يتمتعون بمستوى معيشي مرتفع ، فإن المتوقع هو تحقيق الغرض أو الهدف المالي من الضريبة أكثر من الهدف الاجتماعي وهو تقليل استهلاك السلعة ، كما هو الوضع في دولة الامارات العربية المتحدة ، ويحدث العكس اذا كانت مستويات الدخول منخفضة في دولة ما من الدول .

٤ ـ انها ضريبة عينية :

فهي تفـرض على القيمة الاجمالية للسلعة المستوردة ، فلا يسمح بأية خصـومـات شخصيـة مثل المبالغ التي تكلفها المستورد في سبيل استيراد السلعة ، أو أية مبالغ تمثل الحد الأدنى اللازم للمعيشة أو أية أعباء عائلية .

بل إن الضريبـة تفرض على القيمة « سيف » للسلعة المستوردة ، وهي التي تتكون من ثمن شراء السلعة بالاضافة الى تكاليف الشحن والتأمين لحين وصولها الى موانىء دولة الامارات العربية المتحدة . وهذا هو الحال بالنسبة لجميـع الضرائب الجمـركيـة ، فهي غالبا ما تفرض على القيمة « سيف » للسلعة المستوردة .

بالاضـافـة الى ذلك فان الاعفـاءات أو التخفيضـات الضريبية الواردة باتفـاقيـات التعـاون الاقتصـادي والازدواج الضريبي المعقـودة بين دولة الامارات العربية المتحدة وبين غيرها من الدول العربية والأجنبية لا تسري بالنسبة لهذه الضريبة (م ٥ من القانون) ، وهذا يؤكد وصفنا لهذه الضريبة بأنها ضريبة عينية .

المبحث الثـاني

الاشخاص والسلع الخاضعة للضريبة

نصت المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٨١ على فرض ضريبة جمـركيـة اتحـاديـة على السلع المستوردة من التبغ ومشتقاته من سجائر وسيجار وغير ذلك ، وسواء كانت هذه السلع مصنعة أم من المواد الخام .

ويتضـح لنا من النص السابق أن هذه الضريبة اتحادية أي تفرض في جميع الامارات التي يتكون منها الاتحاد وعلى جميع أفراده ، وأنها تفرض على السلع المستوردة من التبغ ومشتقاته .

فالمـادة الأولى تضمنت بذلك تحديدا للأشخاص الخاضعين للضريبة وللبضائع الخاضعة لها ، وهو ما نوضحه فيما يلي .

أولاً : الأشخاص الخاضعون للضريبة :

ضريبة التبغ اتحادية كما سبق القول ، فهي ضريبة عامة تطبق على جميع إمارات الاتحاد وأشخاصه ، ويستند القانون الصادر بفرض هذه الضريبة الاتحادية الى المادة ١٣٣ من دستور الدولة التي تنص على أنه « لا يجوز أن تفرض أية ضريبة اتحادية أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون » .

فتسري الضريبة على جميع الأشخاص المقيمين في الدولة سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أم معنويين ، من أشخاص القانون العام ، (جهة حكومية مثلا) ، أم شخص معنوي خاص كشركة أو مشروع أو جمعية ، طالما تحققت في شأنهم الواقعة المنشئة للضريبة ، وهي استيراد التبغ أو مشتقاته عن طريق أي ميناء بحري أو جوي أو بري من موانىء الدولة (١) .

فشخص المستورد هنا ليس محل أعتبار ، المهم أن تكون السلعة المستوردة من النوع الذي يخضع للضريبة ، وأن يتم عبور هذه السلعة حدود الدولة عن طريق إحدى الدوائر الجمركية المنتشرة في إمارات الدولة ، والتي ورد النص عليها بالمادة ٣ من اللائحة التنفيذية للقانون (٢) .

ولا يجوز لأي شخص سواء كان مستوردا أم غيره أن يُدخل البضاعة الى الدولة عن طريق الطرود البريدية ، وذلك منعاً لأي شُبهة للتهرب من الضريبة (م ٢٩ من اللائحة) .

---

(١) حددت المادة ٢ ، ٣ من اللائحة التنفيذية الدوائر الجمركية التي يكون دخول التبغ ومشتقاته الى الدولة عن طريقها بالآتي :
(أ) إمارة أبو ظبي (ميناء زايد ـ مطار أبو ظبي الدولي ـ مركز السلع ـ الرويس ـ جبل الظنه ـ جزيرة داس ـ البريد) ، (ب) إمارة دبي (ميناء راشد ـ مطار دبي الدولي ـ ميناء جبل علي ـ ميناء الحمرية ـ ميناء الشندغة) ، (ج) إمارة الشارقة : (ميناء خالد ـ مطار الشارقة الدولي ـ ميناء خور فكان) ، (د) إمارة رأس الخيمة : (ميناء صقر ـ مطار رأس الخيمة الدولي) ، (هـ) إمارة عجمان : (ميناء عجمان) ، (و) إمارة أم القيوين : (ميناء أم القيوين ، (ز) إمارة الفجيرة : (ميناء الفجيرة) ، ويجوز لوزير المالية والصناعة إضافة دوائر جمركية أخرى .

(٢) يقصد بالدائرة الجمركية حسب نص المادة ١ من اللائحة التنفيذية للقانون « كل ميناء بحري أو جوي أو مركز بري به مقر للجمرك ، وهي الجهة التي تتم فيها إجراءات الجمارك سواء على الشواطىء أو على الحدود البرية أو بالمطارات داخل حدود الدولة أو على حدودها » .

ثانياً : السلع أو البضائع الخاضعة للضريبة

بنـاء على المـادة الأولى من القـانـون فان السلع المستـوردة من التبغ ومشتقاته من سجائر وسيجار وغير ذلك تخضع للضريبة ، وسواء كانت هذه السلع مصنعة أم من المواد الخام .

كما عرفت المادة الأولى من قرار وزير المالية بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون كلمة « البضاعة » التي يخضع استيرادها للضريبة بأنها « السلع المستوردة من التبغ ومشتقاته من سجائر وسيجار وطباق ودخان وغير ذلك ، سواء أكانت هذه السلع مصنعة أم نصف مصنعة أم من المواد الخام » .

ويتضح من النصين السابقين ، أن عملية استيراد التبغ ومشتقاته ، أيا كان نوعه أو شكله يخضع للضريبة ، وهذا يشتمل على ما يلي :

— التبغ الخام أو غير المصنوع وفضلاته من الطباق وغيره .
— التبغ المصنوع في شكل سيجار أو سجائر بفلتر أو بدون فلتر .
— التبغ المفروم أو المكبوس أو للمضغ .
— السعوط (النشوق) .
— أي نوع آخر من مشتقات التبغ أيا كان المسمى الذي يطلق عليها ، مثل الدخان وغير ذلك من التسميات المختلفة .

المبحث الثالث

الاعفاء المؤقت من الضريبة

سبق أن ذكرنا أن ضريبة التبغ ضريبة عينية ، وأن المشرع لم يسمح بأية اعفـاءات من الضريبـة ، حتى تلك التي تقررت بمقتضى اتفاقيات التعاون الاقتصادي والازدواج الضريبي (م ٥ من القانون) .

غير أن المشرّع سمح بإجراء إعفاء مؤقت من الضريبة ، وهو الذي يعرف في فقه الضريبة بنظام السماح المؤقت ، فقرر أن تعفى من الضريبة بصفة مؤقتة البضاعة المستوردة من التبغ أو مشتقاته ، بقصد إعادة تصديرها الى خارج الدولة بحالتها أو بعد تعديلها أو تصنيعها .

بناء على ذلك فإنه لا يوجد إعفاء نهائي من الضريبة ، ولكن سمح المشرع بالاعفـاء المـؤقت منهـا ، ووردت أحكامه في الفصل السادس من اللائحة التنفيذية من القانون في المواد من ٢٥_٢٧ ، وندرس هذه الأحكام فيما يلي :

أولا : شروط الإعفاء المؤقت من الضريبة :

حتى يمكن منح إعفاء مؤقت من ضريبة التبغ الاتحادية يجب توافر الشروط التالية :

١ - أن يتم استيراد البضاعة بقصد إعادة تصديرها الى خارج البلاد بحالتها ، أو بعد إعادة تصنيعها كتحويلها من مادة خام الى سيجار أو سجائر ، أو تكملة تصنيعها ، مثل استيراد توليفة أدخنة ماركة معينة من السجائر ثم تكملة تصنيعها داخل الدولة ، وبعد ذلك يُعاد تصديرها الى الخارج في شكل سلعة تامة الصنع (م ٢٥) .

٢ - أن يودع المستورد لدى وزارة المالية والصناعة تأمينا نقديا ، أي مبلغا نقديا ، أو ضمانا مصرفيا ، مثل خطاب ضمان من أحد المصارف ، بقيمة الضريبة المستحقة (م ٢٥) .

لكن يجوز الاستثناء من هذا الشرط إذا كانت عملية إعادة التصدير سوف تتم خلال ١٥ يوما من تاريخ وصول البضاعة الى ميناء الوصول بالدولة ، وصدرت موافقة على هذا الاعفاء بقرار من وكيل وزارة المالية والصناعة (م ٢٥ فقرة ٣) .

وتتحدد قيمة التأمين النقدي أو الضمان المصرفي في حالة إلتزام المستورد بتقديمه ، بمقدار الضريبة المستحقة التي يجب عليه سدادها في حالة ما إذا كان الاستيراد بصفة نهائية وليس بقصد إعادة التصدير .

وفي حساب هذه القيمة يرجع في ذلك الى القواعد التي نص عليها المشرع لحساب الضريبة وهي التي سنعرضها فيما بعد .

٣ - أن يتم إعادة تصدير البضاعة بحالتها أو بعد تصنيعها أو تكملة تصنيعها خلال سنة من تاريخ الاستيراد .

ويثور التساؤل عن الوضع الذي تكون فيه العمليات الصناعية التي تمت على الأصناف المستوردة من البضاعة قد غيرت من معالمها بحيث يصّعب الاستدلال على عينها أو على حقيقة هذه الأصناف المستوردة ، فكيف يمكن الحكم في هذه الحالة بأن البضاعة قد أُعيد تصديرها .

نرى - لعدم النص - أن نأخذ هنا بحكم المادة ١٠٠ من قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لعام ١٩٦٣م الذي اعتبر أن إعادة التصدير تكون متحققة ، إذا كانت المنتجات المصدرة مما تدخل في صنعها عادة الأصناف المستوردة ذاتها .

ونضيف أن الحكم النهائي في هذه المسألة يكون وفقا لما تراه دائرة الجمارك المختصة بناء على الفحوصات والتدقيقات التي تجريها في هذا الشأن .

وهذا الرأي الذي نقول به إنما ينبع من اعتبارات التيسير التي يجب أن تتميز وتتصف بها قوانين الجمارك في الدولة ، بالاضافة الى أنه يراعى طبيعة العمليات الصناعية وما قد تؤدي اليه من تغيير معالم البضاعة التي تخضع لنظام السماح المؤقت أو الإعفاء المؤقت من الضريبة .

لكن يشترط أن تتم اعادة التصدير خلال عام ، إلا أنه يجوز الاستثناء من شرط المدة ، أي جواز إعادة التصدير بعد مدة تزيد عن العام اذا قدم المستورد أو الوكيل من البيانات ما يفيد إستحالة إعادة التصدير خلال السنة بسبب ظروف قهرية ، على أن تصدر موافقة على ذلك بقرار من وكيل وزارة المالية والصناعة (م ٢٥ فقرة ٤) .

٤ ـ ان يقدم المستورد بيان جمركي عن البضاعة الواردة يوضح بها أنها برسم إعادة التصدير (م ٢٦) .

ثانيا : إعادة التأمين النقدي أو الضمان المصرفي :

إذا توافرت الشروط السابقة جميعها فإن الضريبة لا تكون مستحقة الأداء ، كا يرد التأمين النقدي أو الضمان المصرفي السابق الاشارة اليه ، لكن بشرط أن يقدم المستورد أو وكيله الى دائرة الجمارك بوليصة شحن البضاعة خارج الدولة (م ٢٧ من اللائحة) .

واذا كان المشرع قد نص في المادة ٢٧ السابقة على أن بوليصة شحن البضاعة الى خارج دولة الامارات تقدم من المستورد أو وكيله ، فإن ذلك يتعلق بطلب رد التأمين أو خطاب الضمان المنصوص عليه في هذه المادة ، فهو لا يعني ـ في رأينا ـ ضرورة أن يقوم بالتصدير من قام بالاستيراد ، بحيث إذا قام بالتصدير شخص آخر بخلاف المستورد فإن الضريبة تكون واجبة الأداء .

والقول بهذا الرأي فيه تيسير لعملية التصنيع وإعادة التصدير ، لأنه يمكن أن يتصرف المستورد في البضاعة الى شخص يكون أقدر منه على تصنيعها أو إعادة تصنيعها ، ثم يتولى هذا الشخص الجديد إعادة التصدير ، وهي الواقعة المهمة في طلب إعادة التأمين أو الضمان بغض النظر عمن قام بها .

لكن يجب مراعاة أنه اذا لم يتم التصدير في خلال المدة المحددة ، التزم المستـورد وليس من تصرف اليـه المستـورد في البضاعة المعفاة مؤقتا من الضريبة بسداد هذه الضريبة ، التي تكون مستحقة عليه في هذه الحالة .

ثالثا : سقوط الإعفاء واستحقاق الضريبة :

يتضح لنا من خلال استعراض أحكام الاعفاء المؤقت من الضريبة ، أن هذا الاعفاء يسقط وتكون الضريبة واجبة الأداء عند تحقق أحد الأمور التالية :

١ ـ اذا لم يتم اعادة تصدير البضاعة لا بحالتها أو بعد إدخال تعديلات عليها ، كما لو تم استهلاك البضاعة في الداخل .

٢ ـ مرور المدة التي يتعين على المستورد أن يقوم بإعادة تصدير البضاعة خلالها وهي مدة سنة من تاريخ وصول البضاعة المستوردة الى ميناء الوصول وعدم استطاعة المستورد أو وكيله الحصول على استثناء من وكيل وزارة المالية والصناعة بزيادة هذه المدة لعدم قدرته اثبات أن تجاوز مدة العام دون إعادة التصدير كان لأسباب وظروف قهرية خارجة عن ارادته .

٣ ـ اذا لم يستطع المستورد تقديم التأمين النقدي أو الضمان المصرفي المنصـوص عليـه في القانون ، وفي هذه الحالة سوف تقوم الجمارك بحجز البضاعة وعدم السماح بدخولها أراضي الدولة أي عبورها الدائرة الجمركية للداخل ، واذا لم يقم المستورد بالتخليص عليها خلال ٤ شهور من تاريخ تفـريـغ البضاعة بالدائرة الجمركية ، كان للجمرك الحق في بيع البضاعة بالمزاد العلني واستيفاء قيمة الضريبة المستحقة التي تحسب في هذه الحالة على أساس سعر البيع (م ٢٢ من اللائحة) ، وهو ما سنعرضه بالتفصيل عند بيان أحكام بيع البضاعة بمعرفة الجمارك .

٤ ـ اذا لم يقدم المستورد أو الوكيل البيان الجمركي أو تأخر في تقديمه لمدة ٤ شهور من تاريخ تفريغ البضاعة بالدائرة الجمركية ، يطبق حكم البند السابق ، وهو بيع البضاعة بالمزاد العلني بمعرفة الجمارك واستيفاء الضريبة من حصيلة البيع .

ففي جميع الأحوال السابقة تكون الضريبة واجبة الأداء ، ولذلك فإنه لن يتم اعـادة التـأمـين النقـدي للمستورد ، وفي حالة الضمان المصرفي تقوم الجمارك بمطالبة المصرف أيضا بسداد قيمة الضريبة في حدود المبلغ الوارد في خطاب الضمان الذي صدر منه .

وفي الحالة التي يسمح فيها بالافراج عن البضاعة دون أن يقوم المستورد بايداع التأمين (مبلغ التأمين أو الضمان المصرفي) لحصوله على استثناء من هذا الشرط اذا كانت عملية اعادة التصدير سوف تتم خلال ١٥ يوما ، ووافق وكيـل وزارة المالية والصناعة على منحه هذا الاستثناء ، ثم لم يقم بإعادة التصدير خلال المدة المحددة أو قام باستهلاك البضاعة بعد الافراج عنها في الداخل ، فإن الضريبة تكون واجبة الأداء ايضا ، وتقوم الجمارك بمطالبته بسدادها ، ومن المتصور في هذه الحالة أن تواجه الجمارك صعوبات في تحصيـل الضريبة لأن البضاعة لا تكون محجوزة تحت يدها بحيث يمكن التنفيذ عليها من جهة ، كما لا يكون لديها مبلغا كتأمين أو ضمان مصرفي لتغـطيـة سداد هذه الضريبة من جهة أخرى . ولذلك فإننا نرى أن يُطبق الاستثناء من شرط ايداع التأمين في أضيق الحدود وبعد التأكد من جدية وقدرة المستورد على اعادة تصدير البضاعة خلال ١٥ يوما من دخولها أراضي الدولة .

وقياسا على الحالة التي يجوز فيها إطالة مدة إعادة التصدير عن سنة وفقا لحكم المادة ٢٥ فقرة ٤ ، فإننا نرى تطبيق هذا الاستثناء في الحالة التي يجب فيهـا اعـادة التصـدير خلال ١٥ يوما من تاريخ تفريغ البضاعة بالدائرة الجمـركية في حالة توافر ظروف قهرية منعت المستورد من إعادة التصدير خلال هذه الفترة القصيرة ، ووافق وكيل وزارة المالية والصناعة على ذلك ، خاصة وان اطالة هذه المدة القصيرة قد يساعد المستورد على الوفاء بالتزامه بإعادة التصدير ، ذلك الالتزام الذي قد لا تملك دائرة الجمارك من الضمانات الكافية التي تجبر بمقتضاها المستورد على تنفيذه .

المبحث الرابع

حساب الضريبة

نصت المادة ٧ من القانون على أن اللائحة التنفيذية سوف تبين القواعد التي تتبع في حساب الضريبة . وقد صدرت اللائحة التنفيذية ونصت على هذه القواعد في فصلها الثاني في المواد من ٧ الى ١٠ ، وتضمنت هذه المواد قواعد تقدير الضريبة وسعر الضريبة . وهو ما نوضحه فيما يلي :

أولاً : قواعد تقدير الضريبة :

١ ـ الضريبة على التبغ ومشتقاته ضريبة قيمية ، أي يتم حسابها وتقديرها على أساس قيمة البضاعة المستوردة (م ٧ من اللائحة) .

وتتحدد قيمة البضاعة بالقيمة « سيف » فهي تشمل السعر الحقيقي للبضاعة المدفوع أو المتفق عليه بالعملة المفتوح بها الاعتماد المستندي مضافا اليه مصاريف الشحن والتأمين حتى ميناء الوصول في الدولة ، ويتم تحويل هذه القيمة الى الدرهم على أساس السعر المعادل للعملة الأجنبية ، أي على أساس سعر الصرف المعلن في التاريخ الذي يتم فيه سداد الضريبة المستحقة (م ٧ من اللائحة) .

٢ ـ اذا تعذر التحقق من سعر البضاعة ، أو في حالة الشك في هذا السعر عند التدقيق في المستندات المرفقة مع البيان الجمركي ، فيقدر السعر بواسطة مثمنين من قبل الجمارك على أساس أقرب قيمة معادلة يمكن التحقق منها ، وذلك بالاستعانة بالأسعار العالمية لتلك البضاعة أو بأية وسيلة أخرى (م ٨ من اللائحة) .

والمادة ٨ من اللائحة عالجت الحالة التي لا تستطيع الجمارك من خلال المستندات التي قدمها المستورد تحديد القيمة الحقيقية للبضاعة ، إما لعدم وضوح هذه المستندات ، وإما للشك فيها ، فغالبا ما يلجأ التجار الى اتباع طرق احتيالية للتهرب من دفع جزء من الضريبة ، فيتفق المستورد مع

المصدرين على أن يقوم باستخراج فاتورتين ، أحداهما فعلية أي تبين القيمة الحقيقيـة للبضاعة المستوردة ، وهذه يتم التخالص بينهما على أساسها ، وفاتورة ثانية بقيمة مخفضة بنسبة ٤٠٪ مثلا ، وهذه يقوم المستورد بتقديمها الى الجمـارك لحساب الضريبة على أساسها . فإذا ثار الشك حول القيمة المثبتـة في المستنـدات التي يقـدمها المستورد للجمارك ، فإنها تطرح هذه المستندات جانبا ، ويتولى تحديد قيمة البضاعة مثمنين تابعين للجمارك على أساس أقرب قيمة معادلة يمكن التحقق منها .

ونظرا للصعوبات التي تثور في تحديد القيمة في مثل هذه الحالات أعطت المادة ٨ من اللائحة للمثمن أن يستعين في تقديره بالأسعار العالمية للبضاعة المماثلة أو بأية وسيلة أخرى ، وهذا التحديد يقترب من تحديد القيمة الوارد في اتفاقية بروكسل « لتعريف القيمة » التي أقرت في ١٥/١/١٩٥٠ وسميت « اتفاقية بروكسل » .

ووفقا لهذه الاتفاقية تكون القيمة الواجب الاقرار عنها في حالة البضائع الواردة هي الثمن الذي تساويه في تاريخ تسجيل البيان الجمركي المقدم عنها في مكتب الجمرك اذا عرضت للبيع في سوق منافسة حرة بين مشتري وبائع مستقل في البلد المستورد بإفتراض تحمل البائع جميع التكاليف والضرائب والرسوم والنفقات المتعلقة بالبضائع حتى تاريخ تسليمها في ذلك الميناء أو المكان ، ولا يدخل في هذا الثمن ما يتحمله المشتري من الضرائب والرسوم والنفقات الداخلية في البلد المستورد .

ويقصـد بالنفقـات أجـور النقل والشحن والتأمين والعمولة والسمسرة وغيرها حتى ميناء التفريغ .

ورغم هذا التحـديـد الذى ورد في المـادة ٨ من اللائحـة وفي « تعريفة بروكسل » فإن تحديد القيمة ليس بالأمر السهل لا سيما عند حدوث تقلبات في الأسعار .

٣ ـ نظرا لأن قواعـد التقـديـر تقتضي حسـاب الضريبة الجمركية على البضـائـع الخاضعة للضريبة حسب الحالة التي تكون عليها وقت تطبيق التعريفة الجمركية وحسب السعر المطبق ، فقد نصت المادة ٩ من اللائحة التنفيـذية على جواز تخفيض قيمة البضاعة المستوردة ، وبالتالي تخفيض الضريبة الجمركية المستحقة ، وذلك في حالتين :

. أ - البضاعة التي يتضح لأصحابها أنها مخالفة للمواصفات التي سبق
التعاقد عليها أو أن بها عيوبا أو أنها من أصناف أقل جودة أو غير ذلك من
الأسباب التي تجعل قيمة البضاعة التي تم استلامها أقل من القيمة التي تم
التعاقد عليها .

ويشترط لاجراء تخفيض قيمة البضاعة في هذه الحالة أن يقدم المستورد
للجمارك المراسلات والتلكسات والمستندات التي أجريت بينه وبين المصدر
والتي تفيد موافقة المصدر على إجراء تخفيض نسبة معينة في قيمة الرسائل
المتعلقة بالبضاعة .

وبعد قيام الجمارك بفحص كل هذه المستندات وإقتناعها بما جاء بها ،
يتولى مثمن الجمرك المختص فحص هذه البضائع ، وفي حالة اقتناعه بهذا
التخفيض ، فإن الجمارك تقوم بتقدير الضريبة المستحقة على أساس قيمة
البضاعة بعد التخفيض .

ب - البضاعة التي تصاب بتلف أثناء الطريق - ويسري عليها نفس الحكم
والاجراءات المناسبة والتي ذكرناها بالبند الأول .

وفي هذه الحالة فإن الجمارك اذا ما تحققت من التلف الجزئي للبضاعة
نتيجة القوة القاهرة أو الحادث الجبري ، فإنها تقوم بإنقاص الضريبة بنسبة
ما لحق بالبضاعة من تلف .

ثانيا : سعـــر الضريبـــة :

حددت المـادة ١٠ من اللائحـة التنفيـذية سعر الضريبة بمقدار ٣٠٪
(ثلاثين في المائة) من ثمن البضاعة محسوبا على أساس تسليمها في ميناء
الوصول . أي أن قيمة الضريبة الجمركية تعادل ٣٠٪ من قيمة البضاعة
المستوردة ، وبحسب القيمة سيف (تكلفة + تأمين + شحن) ، وهي التي
عبرت عنها المادة ١٠ المذكورة بثمن البضاعة محسوبة على أساس تسليمها
في ميناء الوصول .

المبحث الخامس

تحصيل الضريبة

بناء على نص المادة الرابعة من القانون فان وزارة المالية والصناعة تقوم بالتعاون مع دائرة الجمارك المحلية في كل إمارة بتحصيل الضريبة المقررة بموجب هذا القانون ، وتكلفت اللائحة التنفيذية ببيان أحكام التحصيل بالتفصيل .

فبعد أن يتم حساب الضريبة وفقا للقواعد المبينة بالمبحث السابق ، يلتزم المستورد أو وكيله بسداد قيمة الضريبة لصالح الحكومة الاتحادية .

وقد وردت باللائحة التنفيذية الأحكام الخاصة بسداد الضريبة في الفصل الرابع في المواد من ١٦ الى ٢٠ ، وهي عبارة عن مجموعة من الاجراءات والضمانات رأى المشرع ضرورة العمل بها ، من أجل تحصيل الضريبة ، مع ضمان هذا التحصيل وعدم ضياع هذه الموارد على الخزانة العامة .

وفيما يلي عرض موجز لقواعد تحصيل أو سداد الضريبة التي وردت باللائحة :

١ ـ يكون سداد الضريبة عن طريق البنوك المفتوح لديها حساب للحكومة الاتحادية بالامارات المختلفة (١) .

ويتم ايداع الضريبة في الحساب المفتوح بالبنك الذي يقع بدائرة الامارة الكائن بها الدائرة الجمركية المذكورة في النموذج المعد للدفع ، وذلك مقابل الحصول على إشعار من البنك بما يفيد الايداع .

٢ ـ يكون سداد الضريبة بموجب النموذج المعد لذلك ، ويتم التوقيع على هذا النموذج من مدير الجمرك أو من ينوب عنه .

٣ ـ يقوم المستورد أو الوكيل بتسليم أصل إشعار البنك الذي يفيد سداد الضريبة وفقا لأصل النموذج الى الجمرك ، وذلك ليتم بموجبه اتخاذ الاجراءات اللازمة للافراج عن البضاعة .

---

(١) أوردت المادة ١٦ من اللائحة بيانا بالبنوك في الامارات المختلفة وأرقام الحساب التي يتم تسديد قيمة ضريبة التبغ الاتحادية عليها وهي :
١ ـ أبو ظبي : ببنك أبو ظبي الوطني بأبو ظبي ، ٢ ـ دبي : ببنك دبي الوطني بدبي ، ٣ ـ الشارقة : ببنك الشارقة بالشارقة ، ٤ ـ رأس الخيمة : ببنك عُمان المحدود برأس الخيمة ، ٥ ـ عجمان : ببنك عُمان المحدود بعجمان ، ٦ ـ أم القيوين : ببنك عُمان المحدود بأم القيوين ، الفجيرة : ببنك أبو ظبي الوطني بالفجيرة .

٤ ـ ترفق صورة من البيـان الجمـركي مع النسخـة الأصليـة من المستندات التي يلتزم المستورد أو وكيله صيلختلل كرمجلل اهميدقتش على البضاعة ، والتي سيرد ذكرها عند عرضنا للاجراءات الجمركية فيما بعـد ، وذلك بأصـل إشعـار البنك الذي يفيد ايداع الضريبة لحساب الحكومة لدى البنك مع نسخة من النموذج المعد للدفع .

وتُرسـل هذه الأوراق الى مقـر وزارة المالية والصناعة في أبو ظبي بالنسبة لدائرة جمارك أبو ظبي ، والى مقر وزارة المالية والصناعةلله في دبي بالنسبة لدوائر الجمارك في الامارات الشمالية ليتم التدقيق واجراء القيود المحاسبية اللازمة .

٥ ـ اذا تبـين أن الضريبـة التي تم تحصيلهـا أقـل من الضريبـة المستحقـة فعـلا عن طريق السهـو أو الخطأ أو لأي سبب آخر التزم الشخص المكلف بسداد الضريبة بدفع الفرق خلال مدة لا تجاوز شهرين من تاريخ مطالبته بذلك (م ٢٠) .

وبطبيعة الحال اذا كانت البضاعة قد تم الافراج عنها ، حيث يتم الافراج بمجرد سداد الضريبة ، وتم اكتشاف هذا الخطأ بعد الافراج ، فإن الجمارك قد تجد صعوبة في المطالبة بفرق الضريبة ، وكل ما نصت عليه المادة ٢٠ هي أنها ألزمت المستورد بسداد هذا الفرق خلال شهرين من تاريخ مطالبته ، ولم تبين الوسيلة التي يمكن من خلالها تحصيل فرق الضريبة اذا لم يقم الشخص المكلف بالسداد خلال المدة المحددة .

وفي هذه الحـالة تطبق القـواعـد العامة ، وهي التنفيذ العيني على الشخص المكلف من أجل إجباره على سداد هذا الدين ، مع الوضع في الاعتبار أن حق الحكومة في المطالبة بالضريبة قد يسقط بالتقادم .

٦ ـ اذا حدث خلاف بين المستورد أو الوكيل وبين الجمرك على قيمة البضـاعـة لأسباب تبرر ذلك ، ففي هذه الحالة تحصل الضريبة نقدا بصفة أمانة حتى لا تتعطل البضاعة بالجمرك .

وعلى المثمن تقدير الأمانة على أساس القيمة التي يحددها الجمرك للضريبة مضافا اليها ١٠٪ (عشرة في المائة) من هذه القيمة ، وتحدد للمستورد أو الوكيل مدة شهر لاحضار المستندات المؤيدة لوجهة نظره ، فاذا انتهت هذه المدة دون تقديم هذه المستندات تسجل الأمانة ايرادا (م ٢١) .

ويؤخذ على النص السابق أنه اذا كانت الضريبة في حالة الخلاف بين المستورد والجمارك على قيمة البضاعة تقدر وفقا للقيمة التي يحددها المثمن لهذه البضاعة ، أي أن رأي المستورد لا يكون له أي اعتبار في هذا التحديد ، فلا تكون هناك حكمة من زيادة مقدار الضريبة المحصلة بصفة أمانة بمقدار ١٠٪ من القيمة التي حددها المثمن ، لأن هذه الزيادة تكون مقبولة ومفهومة اذا كان رأي المستورد في تقدير بضاعته محل اعتبار ، كما لو تم تخفيض قيمة البضاعة مثلا ، فتكون الزيادة في هذه الحالة لتغطية هذا التخفيض الذي قد لا يكون له محل عندما تفحص الجمارك المستندات المؤيدة لوجهة نظره خلال مدة الشهر التي نصت عليها المادة (٢١) .

وحتى في هذه الحالة لا يتصور أن يقدم المستورد مستندات تدل على أن قيمة البضاعة المستوردة تزيد عن القيمة التي قدرها وحددها مثمن الجمارك .

ففي جميع الأحوال فإن الحكمة من زيادة مقدار مبلغ الضريبة المحصل بصفة أمانة بمقدار ١٠٪ تكون غير مفهومة ، وكان يكفي مجرد تحصيل الضريبة بناء على تقدير المثمن ويطلب من المستورد تقديم المستندات التي تؤيد وجهة نظره ، أي التي تدل على أن قيمة البضاعة أقل من القيمة التي حددها المثمن ، خلال شهر من سداد مبلغ الأمانة ، لأنه في هذه الحالة إما أن تأخذ دائرة الجمارك بهذه المستندات ، وبالتالي تقوم بتخفيض الضريبة بمقدار النقص في قيمة البضاعة الذي وافقت عليه ، وإما ألا تأخذ بهذه المستندات ، فيكون تقدير المثمن للبضاعة نهائيا ، ويطبق نفس الحكم في حالة ما إذا لم يتقدم المستورد بهذه المستندات في خلال الشهر المنصوص عليه .

وقد يُقال أن السبب في زيادة مبلغ الضريبة بمقدار ١٠٪ في هذه الحالة هو الرغبة في حث المستورد على تقديم المستندات المؤيدة لوجهة نظره ، أي التي تدل على أن قيمة البضاعة أقل من القيمة التي تقدرها أو تراها الجمارك وحددت الضريبة على أساسها .

ويمكن الرد على ذلك بسهولة بالقول أن قيام الجمارك بتحديد الضريبة دون الأخذ في الاعتبار بوجهة نظر المستورد يكفي في حد ذاته الى حث المستورد على الاسراع بتقديم المستندات التي تؤيد وجهة نظره ، أي

التي تدل على أن القيمة التي حددتها الجمارك للبضاعة وحددت على أساسها الضريبة أقل من قيمتها الحقيقية ، وبالتالي أحقيته في استرداد جزء الضريبة الذي دفعه للجمارك زيادة عن القيمة الفعلية لهذه الضريبة .

ونخلص من ذلك أن الحكمة من زيادة المبلغ المدفوع بمقدار ١٠٪ في هذه الحالة لا يكون له محل في جميع الأحوال .

المبحث السادس

الاجـــراءات الجمركيـــة

نصت اللائحة التنفيذية على مجموعة من الاجراءات الجمركية التي يتم اتباعها من قبل السلطات الجمركية وكذلك من قبل المستورد وذلك منذ وقت وصول البضاعة الى موانىء الدولة ولحين الافراج عنها بعد أن يقوم المستورد بسداد الضريبة المستحقة المقدرة بمعرفة الجمرك وفقا للقواعد المشار اليها في المبحث السابق . وعلى ذلك نبين فيما يلي الاجراءات التي تتخذها سلطات الجمارك بالنسبة لوصول البضاعة للميناء ، وتلك التي يتعين على المستورد أن يقوم بها من أجل موافقة الجمرك على الافراج عن بضاعته .

أولا : الاجراءات التي تتولاها سلطات الجمارك :

نصت على هذه الاجراءات مجموعة من مواد اللائحة هي أرقام ٤ ، ٥ ، ٦ ، ١٥ ونبين فيما يلي موجزا لها :

١ - بالنسبة للبضاعة التي تُسحب من المناطق الحرة أو المستودعات يجب نقلها الى داخل الدولة بعد سحبها الى الدائرة الجمركية وذلك لاتمام اجراءات سداد الضريبة عليها ، وتعتبر هذه البضاعة كأنها مستوردة من الخارج لأول مرة وتسري الضريبة عليها وقت سحبها .

٢ ـ يجب على السفن التي تحمل البضاعة ألا ترسو إلا في الدائرة الجمركية ، وفي حالة اضطرار سفينة لرسو طارىء أو جبري أو لظروف قاهرة خارج الدائرة الجمركية ، فيجب على ربان السفينة ألا يخرج من البضاعة شيئا بقصد التهريب ، وعليه إخطار أقرب دائرة جمركية .

وبطبيعة الحال فإنه يجب على سلطات الجمارك والميناء متابعة ذلك ومراقبته بكل دقة .

٣ ـ اذا كانت البضـاعة المستوردة يتم ادخالها للبلاد بطريق البر فيجب توجيه هذه البضاعة الى أقرب دائرة جمركية في الحدود ، ويجب سلوك الطرق المألوفة بدون انحراف عنها حتى تصل البضاعة الى أول دائـرة جمركية لاتمام الاجراءات الجمركية ، وإذا لم تكن هذه الدائرة الجمـركيـة مخولة حق إتمام الاجراءات الجمركية ، فيجب عليها جرد البضـاعـة وعمـل بيـان بها وارسال البضاعة مخفورة الى أقرب دائرة جمـركية لاتمام الاجراءات الجمركية ، واذا لم يتيسر ارسال البضاعة مخفورة ، فعلى الدائرة الجمركية إخطار أقرب دائرة جمركية ببيان البضاعة .

٤ ـ يقـوم منـدوب وزارة المالية والصناعة بعد تفريغ البضاعة من السفينة بمراجعة البضاعة على المانيفستو ، بالاضافة الى مراجعة ممثلي الجمارك المحليين ، فإذا تبين أن كمية البضاعة أقل أو أكثر من الكمية أو العدد المبين في المنافيستو ، كان على الربان أو وكيله أن يوضح كتابة أسباب ذلك (م ١٥) .

ورغم أن هذا الاجراء الأخير قد ورد في شأن البضائع المنقولة بحرا عن طريق السفن ، فإنه يجب أن يطبق أيضا بالنسبة للبضائع المنقولة برا عن طريق السيارات ، حيث أن الهدف منه قيام السلطات بالتأكد من صحة قيمة البضائع المستوردة .

ثانيا : الاجراءات التي يجب على المستورد القيام بها :

بعد أن تصل البضاعة الى الدائرة الجمركية تحت رقابة السلطات وفقا لما تم توضيحه في البند أولا ، يتعين على المستورد اتخاذ الاجراءات التالية من أجل قيام الجمارك بتقدير الضريبة وموافقتها على الافراج عن البضاعة بعد أن يقوم بسداد الضريبة . وهذه الاجراءات هي :

١ - يقدم المستورد أو وكيله للجمارك بيان جمركي (بيان الترسيم) وكشف استيراد من أصل وخمس صور عن البضاعة المستوردة مع استيفاء جميع البيانات الموجودة بالبيان أو الكشف عن هذه البضاعة وذلك قبل البدء في اتخاذ الاجراءات الجمركية عليها .

ومن البيانات الهامة التي يجب توضيحها بالبيان الجمركي كل ما يتعلق بوصف وتحديد البضاعة المستوردة كعدد الطرود وماركاتها وأرقامها وأوصافها وأوزانها ومقاساتها .

٢ - لا يجوز تغيير البيانات المدونة في البيان الجمركي وكشف الاستيراد بعد تقديمها الى الجمارك .

الا أنه اذا تبين لمقدم البيان أو الكشف قبل صدور الأمر الكتابي بفحص البضاعة أو وزنها أي خطأ في البيانات ، فيجوز أن يؤذن له بتصحيحها ، اذا اقتنع مدير الجمرك بتوافر حسن النية ، ويجب اعتماد هذا التصحيح من مدير الجمرك أو من يحل محله .

٣ - عند تسليم البيان الجمركي للجمرك ، يجب على المستورد أو وكيله أن يوضح القيمة الحقيقية المدفوعة أو المتفق على دفعها للبضاعة معبأة جاهزة للشحن في ميناء التصدير وذلك بعملة البلد المصدر أو بأية عملة أجنبية أخرى مضافا اليها مصاريف الشحن والتأمين وغيرها حتى ميناء الوصول بالدولة . وهذه القيمة هي التي ستكون محل اعتبار لدى الجمارك عند تقدير الضريبة المستحقة على هذه البضاعة .

٤ ـ على المستـورد أو الوكيـل أن يقدم للجمرك عند التخليص على البضـاعة جميع المستندات المثبتة لصحة قيمة البضاعة مضافا اليها قيمة الشحن والتأمين وغيرها من المصروفات الأخرى مشفوعة بنسخة مترجمة باللغة العربية .

ويجب أن تشمل هذه المستندات ما يلي بصفة خاصة :

أ ـ الفواتير الأصلية مصدقا عليها من سفارة دولة الامارات العربية المتحـدة في دولة التصدير ، وفي حالة عدم وجود سفارة للدولة يصدق عليهـا من احـدى السفارات العربية أو من اتحاد الغرف التجارية أو اتحاد الصناعة بالبلد المصدر .

ب ـ شهادة المنشأ مصدقا عليها طبقا لما ورد في البند أ . ويقصد بمنشأ البضاعة بلد انتاجها سواء كانت من المنتجات الصناعية أو المواد الخام أم المحصولات الزراعية أو غيرها .

ج ـ بوليصة التأمين مصدقا عليها طبقا لما ورد بالبند أ .

د ـ بوليصـــة الشحـــن .

هـ ـ بيان التعبئة لكل طرد على حدة .

و ـ قائمة الاسعار ان وجدت .

ز ـ صورة من نموذج الاعتماد المستندي أو مستندات تحويل القيمة من البنك .

وعنـد قيـام المستـورد أو وكيله باتمام الاجراءات السابقة ، تتولى الجمارك فحص المستندات للتأكد من حساب قيمة البضاعة المستوردة ثم تقوم بحساب الضريبة المستحقة عليها وفقا للسعر المحدد ، وبعد أن يقوم المستورد بسدادها يتم الافراج عن البضاعة باعتبارها خالصة الجمارك .

المبحـث السـابع

بيع البضائع المستوردة بالمزاد العلني

في بعض الأحيـان قد تضطر الجمارك الى بيع البضائع المستوردة بالمـزاد العلني ، إمـا بسبب أخطاء يكون المستورد قد ارتكبها ، وإما خشيـة تلف البضـاعة ، ويتم البيع في جميع الحالات وفقا للاجراءات المالية الصادرة من وزارة المالية والصناعة .

ونعرض كل هذه الأمور ايجازا فيما يلي :

أولا : بيع البضائع المستوردة لسبب يرجع الى المستورد :

نصت المادة ٢٢ من اللائحة على انه اذا امتنع المستورد عن تقديم البيان الجمركي أو تأخر في تقديمه ، أو لم يحضر لسحب البضاعة خلال ٤ أشهر من تاريخ تفريغ البضاعة بالدائرة الجمركية ، كان للجمرك الحق في بيع البضاعة بالمزاد العلني .

وبالنسبة لحصيلة البيع فيخصم منها الضريبة المستحقة وغيرها من الضرائب والرسوم الجمركية المحلية المستحقة ، وغيرها من المصاريف وذلك طبقا للترتيب الآتي :

أ - مصروفات البيع ، ويدخل فيها مصروفات النشر .

ب - الضريبة محسوبة على أساس سعر البيع ، أي ليس على أساس قيمة البضاعة التي قد تكون قد وردت في اي من المستندات التي تقع في يد الجمارك .

ج - الضرائب والرسوم الجمركية المحلية محسوبة على أساس سعر البيع .

د - العوائد والرسوم والارضيات وأية مستحقات أخرى للجمرك .

ويحفظ ما قد يتبقى بعد ذلك في صندوق الجمرك بصفة أمانة تحت الطلب لمن يكون له الحق فيه .

ويلاحظ أن المادة لم تحدد المدة التي يجب أن تتم خلالها المطالبة بباقي حصيلة البيع ، بحيث اذا انقضت هذه المدة دون مطالبة سقط الحق في الحصول على هذه المبالغ . ونظرا لسكوت النص ، فيتم تطبيق القواعد العامة في التقادم .

ثانيا : بيع البضاعة بالمزاد العلني خشية تلفها :

عالجت المادة ٢٣ الحالة التي يخشى على البضائع المستوردة تعرضها للنقصان أو التلف ، فنصت على أحقية دائرة الجمارك في الأحوال المستعجلة بيع البضاعة المضبوطة اذا كان في بقائها ما يعرضها للنقص أو الضياع .

ونحن لا نفهم الحكمة من وصف المادة ٢٣ البضائع التي تباع في هذه الحالة « بالبضائع المضبوطة » فهل يقصد بذلك البضائع التي يتم ضبطها بدون صاحب في الدائرة الجمركية ، أو البضائع المهربة ، ولماذا تقصر المادة هذا الاجراء على البضائع المضبوطة فقط ولا يمتد الى كل البضائع التي وردت للجمارك بطريق مشروع أو غير مشروع ، ما دامت ان هذه البضائع تكون معرضة للتلف أو النقصان اذا لم تسحب من دائرة الجمارك خلال المدة التي تسمح بها حالتها ، حيث ان قابلية البضاعة للتلف أو النقصان بسرعة أو ببطء إنما يتوقف على طبيعتها أو نوعها ، ولا يتوقف على ما اذا كانت هذه البضائع قد تم ضبطها من عدمه .

ولذلك فإننا نرى أن هذا النص يجب تطبيقه بالنسبة لجميع البضائع ، طالما أن البضاعة اذا بقيت في الدائرة الجمركية لمدة معينة ، قد تكون قصيرة أو طويلة - وبطبيعة الحال يجب الا تزيد هذه المدة عن الأربعة شهور المنصوص عليها في البند أولا - سوف تتعرض للنقصان أو التلف .

ويتقرر البيع ي هذه الحالة وفقا للمادة ٢٣ من اللائحة عن طريق لجنة مشكلة من مندوب وزارة المالية والصناعة ، وعضو من دائرة الجمارك المحلية وعضو من غرفة التجارة والصناعة .

واذا تقرر أحقية المستورد أو الوكيل في البضاعة التي تم بيعها كان له الحق في استرداد قيمة البيع بعد خصم الضريبة وغيرها من الضرائب والرسوم الجمركية المحلية ومصاريف البيع وفقا للتفصيل الموضح بالبند الأول .

ثالثا - اجراءات البيع :

نصت المادة ٢٤ من اللائحة على ان يتم البيع الموضح في البندين السابقين طبقا للاجراءات المقررة في القواعد المالية الصادرة من وزارة المالية والصناعة بالتعميم المالي رقم (١٠) لسنة ١٩٧٥م .

المبحث الثامن

التهرب من الضريبة والعقوبات

التهرب الجمركي هو ادخال البضائع الى الدولة أو اخراجها منها بطريق غير مشروع بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة .

وقد ورد النص على أحكام التهريب الجمركي في الفصل السابع من اللائحة التنفيذية في المواد من رقم ٢٨ الى ٣٤ وتناولت بيان المقصود بالتهريب الجمركي ، واجراءات الضبط التي يجب اتباعها في حالة وقوع المخالفة .

أولا : المقصود بالتهرب من الضريبة وأنواعه :

نصت المادة ٢٨ من اللائحة على أنه يعتبر متهربا من الضريبة كل من استعمل طرقا احتيالية لادخال البضاعة عن غير الدوائر الجمركية المنصوص عليها في اللائحة ، والتي سبق لنا بيانها بالمبحث الثاني .

ومن أمثلة الطرق الاحتيالية التي قد تستعمل للتهرب من الضرائب اصطناع فواتير ومستندات مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء العلامات أو إخفاء البضائع ضمن بضائع أخرى تكون الضريبة الجمركية عليها منخفضة وذلك بهدف التخلص من كل أو بعض الضريبة ، ومن أمثلة الطرق الاحتيالية التي قد تستخدم لادخال البضائع عن غير الدوائر الجمركية إخفاء التبغ أو مشتقاته في سيارات تدخل الدولة عن غير الدائرة الجمركية أو قيام السفن بإنزال حمولتها على بعض الشواطيء البعيدة عن الدوائر الجمركية بهدف نقلها داخل الدولة دون سداد الضرائب الجمركية .

هذا وقد نصت المادة ٣٠ من اللائحة على مجموعة من الحالات والوقائع التي اذا ثبت وقوعها اعتبر مرتكبها متهربا ، وهذه الحالات هي :

أ - إخراج البضاعة من وسائط النقل قبل وصولها الى أول دائرة جمركية بدون عذر قهري بقصد تهريبها .

ب ـ إخفاء البضاعة ، فالبضاعة التي يظهر من المعاينة أنها مخبأة أو كانت مخفية بأي طريقة أو تبين من الملابسات شبهة إخفائها كوضعها بالفراض أو ما ماثله في زوايا وسائط النقل أو في مخابىء غير معتاد وضع شيء فيها أو تكون بين أمتعة المسافرين أو ملبوساتهم التي يحملونها أو معبأة في عبوات مموهة وذلك كله دون الاعلان عنها .

ج ـ البضاعة التي يتبين عند المعاينة أنها مخالفة للعدد أو النوع أو الجنس أو المقاس أو الوزن الموضح بالفاتورة أو يشتمل غلافها على كتابة رقم مغاير للواقع أو التي يقدم عنها فواتير أو مستندات مصطنعة أو صورية أو علامات مزورة بقصد التخلص من كل الضريبة أو بعضها.

د ـ اذا حادت وسائل النقل القادمة من بلاد أجنبية برا أو بحرا أو جوا عن الطريق المألوف الى مواقع خالية من الدوائر الجمركية وأنزلت البضاعة بدون أسباب جبرية .

وبصفة عامة فإن ارتكاب اى فعل من شأنه إستطاعة مرتكبه التخلص من كل أو بعض الضرائب الجمركية يعتبر بمثابة تهرب من الضريبة ، ذلك لأن الحالات السابقة تعتبر أمثلة للوقائع المادية لمخالفات التهرب من الضريبة .

ثانيا : إجراءات ضبط مخالفات التهرب من الضريبة :

عند وقوع جريمة التهرب من الضريبة أو الشروع فيها ، فان اللائحة التنفيذية نصت على مجموعة من الاجراءات بشأن ضبط الواقعة والتحفظ على المضبوطات واجراء التحقيق الابتدائي ، ومحاكمة المتهمين، والعقوبات ، نجملها فيما يلي :

١ ـ تجري التحقيقات في الوقائع المضبوطة عن طريق لجنة بكل دائرة جمركية يصدر بتشكيلها قرار من رئيس دائرة الجمارك ويكون مندوب وزارة المالية والصناعة بدائرة الجمارك عضوا بها .

فإذا كانت هناك لجنة مشكلة فعلا في الدائرة الجمركية لأغراض التحقيقات في هذه المخالفات فيشرك في عضويتها مندوب عن وزارة المالية لاجراء التحقيقات التي تخص هذه الضريبة الاتحادية فقط .

ويقصد بالتحقيقات هنا اجراءات جمع الاستدلالات ، أما التحقيقات الابتدائية والمحاكمة أي التحقيق القضائي فيتم اجراؤه بمعرفة النيابة والمحاكم العادية ، حيث نصت المادة ٣٢ من اللائحة على ارسال نسخة من محضر الضبط مع جميع المستندات الخاصة به للنيابة العامة الاتحادية لاتخاذ الاجراءات اللازمة .

٢ ـ على موظفي الجمرك عند ضبطهم البضاعة المهربة داخل الدائرة الجمركية أو خارجها ، اتخاذ اجراءات تحرير المحضر اللازم دون تأخير بأقرب مكتب من مكاتب الجمارك .

ويجب أن يوضح في المحضر تاريخه وساعته وإقفاله والمكان الذي حدث فيه الضبط وتاريخ الضبط وساعته وأسماء المخالفين وألقابهم وجنسياتهم وحرفهم ومحال اقامتهم .

واذا امتنع المخالفون عن اعطاء أي بيانات يجب اثبات ذلك في المحضر ، كما يجب اثبات جميع الوقائع والايضاحات التي من شأنها تسهيل البحث عن المخالفين والعثور عليهم . واذا كان أحد المخالفين مستخدما بإحدى السفن أو وسائط النقل ، فيجب ذكر اسم السفينة أو واسطة النقل ونوعها وإسم ربانها أو سائقها والشركة الوكيلة عنها .

وتذكر أسماء الضابطين الذين ضبطوا الواقعة ، وسبب الضبط ، والظروف التي حدث فيها ، مع وصف البضاعة المضبوطة بدقة ، وتقدير قيمتها ، ويكون هذا التقدير أساسا للغرامة التي يحكم بها على المخالف .

ويجب تحرير المحضر في حضور المخالفين ، ويطلب منهم التوقيع عليه مع ذكر أقوالهم (أي تلاوة أقوالهم عليهم) ، واذا امتنع المخالف عن التوقيع فيذكر ذلك في المحضر .

ويتم ارسال نسخة من محضر الضبط مع جميع المستندات الخاصة به خلال أربع وعشرين ساعة من تحريره الى مقر وزارة المالية والصناعة في أبو ظبي بالنسبة لدائرة جمارك أبو ظبي ، والى مقر وزارة المالية والصناعة في دبي بالنسبة لدوائر الجمارك في الامارات الشمالية ، مشفوعا بملاحظات دائرة الجمارك المحلية عليها ، وترسل نسخة أخري للنيابة العامة الاتحادية لاتخاذ الاجراءات اللازمة (م ٣٢ لائحة) .

٣ - يتم التحفظ على البضاعة المهربة وكذلك وسائط النقل التي استخدمت في التهريب ، الى ان يتم الفصل في جريمة التهريب .

ويستثنى من التحفظ على وسائط النقل البواخر والطائرات ، الا اذا كانت مستأجرة خصيصا لغرض التهريب ، فيتم التحفظ عليها .

٤ - يجوز تعقب البضاعة المهربة أينما وجدت ، وضبطها ولو بعد اجتيازها حدود الدائرة الجمركية بمعرفة رجال الجمارك ، وبالاستعانة بالشرطة اذا دعت الحاجة الى ذلك .

ثالثا : محاكمة المتهمين :

لم يرد النص في القانون أو اللائحة على جهة خاصة تتولى عقاب المتهمين بارتكاب مخالفات التهرب من ضريبة التبغ ومشتقاته ، ولذلك تطبق القواعد العامة في هذا الشأن وهو اختصاص القضاء بمحاكمة المتهمين .

لكن يثور التساؤل عن أي نوع من القضاء المختص هل هو القضاء الاتحادي أم القضاء المحلي الذي يقع في نطاق الدائرة الجمركية المحلية التي حدثت بها الواقعة . ونحن نرى ان الاختصاص في هذه الحالة يكون للقضاء الاتحادي ، وذلك استنادا الى ما ورد في نهاية المادة ٣٢ من اللائحة التي نصت على ارسال نسخة من محضر الضبط مع جميع المستندات الخاصة به خلال ٢٤ ساعة من تحريره للنيابة العامة الاتحادية لاتخاذ الاجراءات اللازمة .

فأيا كانت الامارة التي تم ضبط الواقعة في أراضيها ، فإن النص السابق يوضح أن جهة الاختصاص بالتحقيق القضائي هي النيابة العامة الاتحادية ، وبطبيعة الحال فإن النيابة العامة الاتحادية سوف تحيل المتهمين للمحاكمة أمام القضاء الاتحادي وليس القضاء المحلي .

رابعا : العقوبات :

ورد النص على عقاب التهرب من أداء الضريبة أو الشروع فيه ، وعلى مخالفة أي حكم من أحكام القانون أو لائحته التنفيذية في المادة ٦ من القانون ، وذلك كالآتي :

١ ـ يعـاقب على التهـرب من أداء الضريبـة المفروضة بموجب هذا القانون أو على الشروع فيه بالحبس لمدة لا تزيد على ستة أشهر وبغرامة تعادل مثلي الضريبة المستحقة ، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، مع الحكم بمصادرة السلع موضوع التهرب ، فإن لم تضبط حكم على الجاني بما يعادل قيمتها .

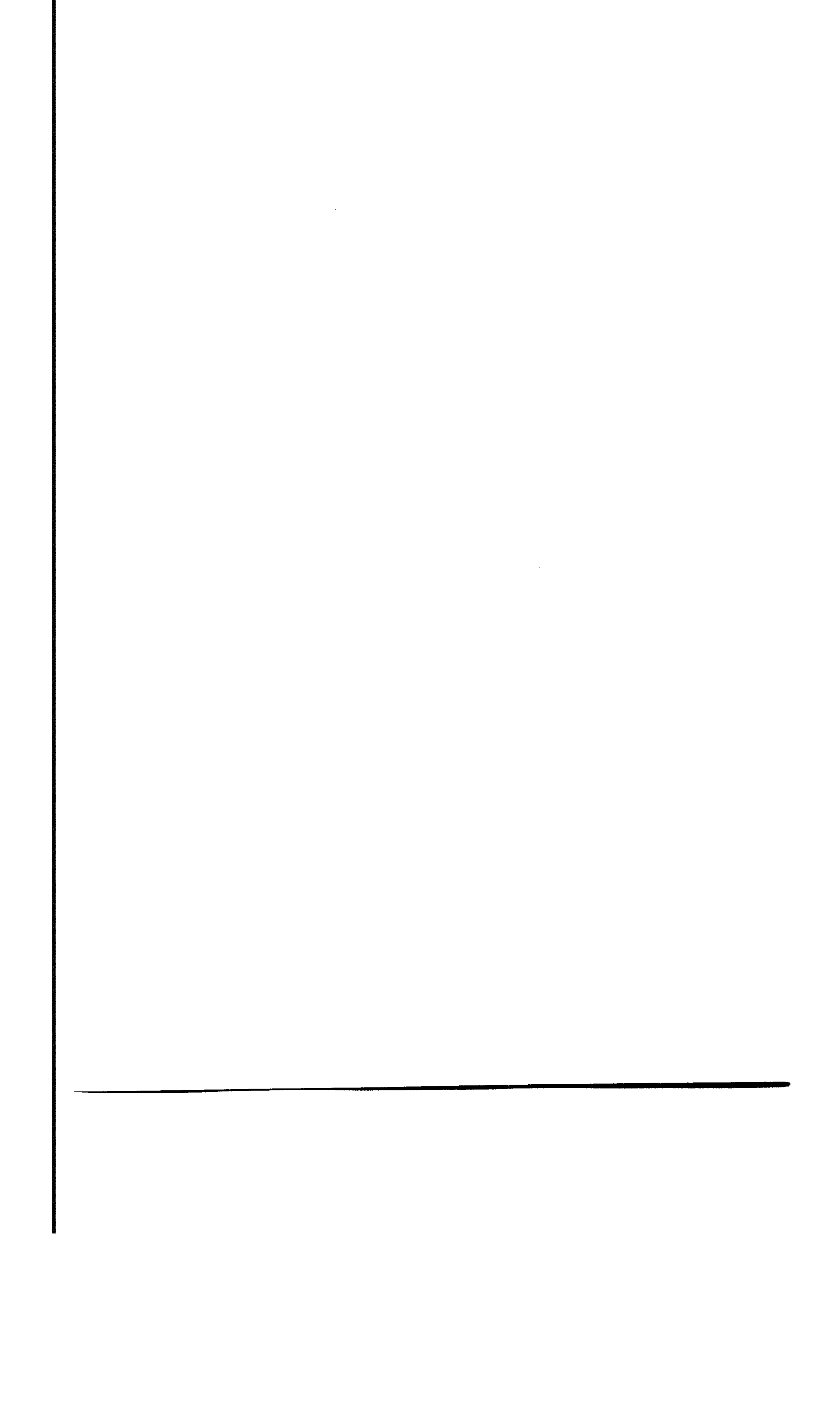
٢ ـ يُعاقب على أي مخالفة أخرى بخلاف التهرب الضريبي أو الشروع فيه ، تقع بالمخالفة لأحكام هذا القانون أو لائحته التنفيذية بغرامة لا تجاوز ٥٠٠ درهم .

٣ ـ لا تخل العقوبات الموضحة بالبندين ١ ، ٢ بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .

فإذا حدث أثناء عملية مطاردة المتهمين في حالة تهريبهم البضاعة مثلا حدوث جريمـة يعـاقب عليهـا قانـون العقوبات ، كالاعتداء على رجال الجمارك أو الشرطة ، ففي هذه الحالة تطبق العقوبة الأشد ، التي قد يتضمنها قانون العقوبات ، أي اذا كانت جريمة الاعتداء المشار اليها يعـاقب عليهـا مثـلا بعقـوبـة تزيـد عن عقوبة الستة أشهر والغرامة المنصوص عليها في المادة ٦ من قانون ضريبة التبغ ، ففي هذه الحالة تطبق العقوبة الأشد المنصوص عليها في قانون العقوبات .

الفصل الرابع

بعض الرسوم الاتحادية



بعض الرسوم الاتحادية

سبق أن عرفنا المقصود بالرسم والفرق بينه وبين الضريبة ، وأساس تقديره في الباب الخاص بالرسوم البلدية أو المحلية . وفي هذا الفصل سوف نبين مباشرة أنواع الرسوم الاتحادية ، أي الصادرة والمفروضة بواسطة السلطات الاتحادية لتسري على جميع الأشخاص المقيمين بالدولة في اي امارة من اماراتها .

وأيا كانت الجهة الاتحادية التي تحصل الرسوم ، فيجب تسليم هذه الرسوم الى الادارة المالية بوزارة المالية لتدخلها ضمن ايرادات الدولة على التفصيل السابق ذكره .

والجدير بالذكر أنه لا يوجد قانون اتحادي يشتمل على كل أو معظم الرسوم الاتحادية ، وانما ورد النص عليها في العديد من المراسيم والقوانين والقرارات الوزارية المتفرقة والتي صدرت منذ فترة طويلة ولا زالت تصدر حتى الآن ، ولذلك فان حصر جميع هذه الرسوم من الممكن أن يكون محلا لدراسة مستقلة وليست دراسة قانونية واقتصادية عامة كالتي يحصل عليها طلبة قسم الليسانس بكليات الحقوق أو الشرطة وغيرها من الكليات المناظرة .

لهذا السبب فإننا سوف نقوم فيما يلي بعرض سريع لبعض الرسوم الاتحادية ، لأن ما ينطبق بالنسبة لها يصلح لغيرها من الرسوم الأخرى التي لم نتناولها بالشرح أو التحليل ، اللهم الا بعض التفصيلات المتعلقة بمقدار الرسم ، وأسباب فرضه والجهة الخاصة بالتحصيل ، ونحن نقصد من هذا ان فكرة الرسوم واحدة ، ودراسة الطالب لبعضها تكفي لإلمامه بهذه الفكرة واستيعابها .

أولا - رسوم الترخيص بحيازة الأجهزة اللاسلكية :

صدر القانون الاتحادي رقم ٧ لسنة ١٩٧٣ بشأن الأجهزة والاتصالات اللاسلكية ، وتم تعديله بالقانون الاتحادي رقم ٧ لسنة ١٩٨٥ . ونصت المادة ٢٢ منه على فرض رسوم على الترخيص بحيازة هذه **الأجهزة اللاسلكية** .

١ ـ المقصود بالأجهزة اللاسلكية :

يقصد بالأجهزة اللاسلكية وفقا للمادة (١) من هذا القانون ، أي جهاز لاسلكي مهما كانت قوة إرساله أو استقباله ، أعد لأن يستعمل أصلا ، أو يمكن استعماله ، للبث والنقل الصوتي أو الرمزي أو بالاشارات أو الكتابة أو الصور أو غيرها أو استقبال كل ذلك .

٢ ـ الترخيص في حيازة الأجهزة اللاسلكية وتشغيلها للاستعمال الخاص والهواة :

وفقا للمادة ٢ من القانون لا يجوز حيازة أو اقتناء أو استعمال أو تشغيل أي جهاز لاسلكي الا بترخيص يصدر من وزارة المواصلات بعد أخذ رأي وزارتي الدفاع والداخلية .

ويكون الترخيص بالتشغيل للإستعمال الخاص ، ويحظر اصداره اذا توافرت شبكة عامة .

٣ ـ رسوم التراخيص (١) :

بناء على المادة ٢٢ ، ٢٣ من القانون يتم استيفاء الرسوم التالية عن التراخيص الصادرة تطبيقا لأحكام هذا القانون :

أ ـ ١٥٠ درهما عن كل ترخيص في استعمال جهاز لاسلكي للهواة أو عند تجديده السنوي .

ب ـ ٥٠٠ درهم عن كل ترخيص في استعمال جهاز لاسلكي أو تسجيل الذبذبات لذوي الاستعمال الخاص أو عن التجديد السنوي للترخيص .

ج ـ ٥٠٠ درهم عن كل ترخيص يصدر تطبيقا للمادة ١٥ من القانون رقم ٧ لسنة ١٩٧٣ بالاستيراد أو التصدير أو الاتجار أو صنع أو تركيب أو اصلاح أو صيانة الأجهزة اللاسلكية وعند التجديد السنوي للترخيص .

د ـ لوزارة المواصلات أن تقوم بتصنيف أنواع ودرجات الأجهزة والمحطات اللاسلكية حسب المقتضيات الفنية وأغراض استعمالها وأن

---

(١) صدر قرار مجلس الوزراء رقم (٨) لسنة ١٩٧٩م بشأن تصنيف الاجهزة اللاسلكية والرسوم المقترحة لها ، ونصت المادة الخامسة منه على أن تبقى الرسوم الواردة في المادة (٢٢) من القانون رقم ٧ لسنة ١٩٧٣ كما هي .

تقترح الرسوم التي تفرض عليها تبعا لاختلاف درجاتها . ويصدر بهذا التصنيف وبمقدار الرسوم المستحقة قرار من مجلس الوزراء (م ٢٣) .

٤ ـ الاعفـــاء من الرســـوم :

يعفى من رسوم التسجيل والتجديد الموضحة فيما سبق :

أ ـ أفراد الأسرة الحاكمة للامارات الاعضاء في الاتحاد .

ب ـ محـطات الاذاعـة والتليفزيون الاتحادية أو التابعة لحكومات الامارات الاعضاء في الاتحاد .

ج ـ الهيئات والبعثات الدبلوماسية المعتمدة لدى دولة الاتحاد بشرط المعاملة بالمثل .

ووفقا للمادة ٣٢ من القانون فإن الأجهزة اللاسلكية التي تستوردها أو تؤسسها أو تستعملها قوات الجيش والشرطة الاتحادية أو المحلية أو قيـادات الحرس الوطني المحلية أو أية هيئة حكومية أخرى يصدر بها قرار من مجلس الوزراء لا تخضع لأحكام هذا القانون ، أي أنها لا تحتاج الى الحصول على ترخيص أو سداد أية رسوم عن استخدام هذه الأجهزة .

ثانيا ـ رسوم عرض الأفلام السينمائية :

بناء على القانون الاتحادي رقم (١٥) لسنة ١٩٧٣ في شأن المطبوعات والنشر ، فقد فرضت رسوم على الافلام السينمائية المطلوب الترخيص بعرضها .

١ ـ التـــرخيص بالعـــرض :

نصت المادة الأولى من هذا القانون على أنه لا يجوز عرض اي فيلم أو اعلان تجاري بصورة سينمائية في دور السينما قبل الترخيص بعرضه من لجنة مراقبة الأفلام السينمائية . كما لا يجوز للبعثات الدبلوماسية والهيئات القنصلية أن تعرض الأفلام السينمائية على غير منتسبيها أو في غير مقرها الرسمي ، ولا أن تعـرض الأنـديـة والجمعيـات الأفـلام السينمائية قبل الحصول على هذا الترخيص .

٢ ـ **رسوم الترخيص بالعرض** :

نصت المادة ٣ من القانون رقم (٣) لسنة ١٩٧٧ على أن تفرض على الأفلام السينمائية المطلوب الترخيص بعرضها وفقا لأحكام هذا القانون رسم تؤول حصيلته الى خزانة الدولة مقداره (٢٥) درهم عن كل فيلم سينمائي مقاس ١٦ مم فأكثر ، ويزداد الرسم الى (٥٠) درهما اذا كان مقاس الفيلم السينمائي ٣٥ مم فأكثر .

وعلى طالب الترخيص بالعرض أن يسدد الرسم المشار اليه الى وزارة الاعلام والثقافة وأن يرفق بطلب الترخيص ايصال السداد .

٣ ـ **الاعفاء من هذه الرسوم** :

بناء على الفقرة الرابعة من المادة الثالثة من القانون تعفى من الرسوم السابقة الافلام السينمائية التي تطلب الوزارات والدوائر الحكومية الترخيص بعرضها ، كما تعفى منه الأفلام العربية وإشارة الأفلام والاعلانات التجارية .

ثالثا : رسوم تراخيص الأسلحة النارية والذخائر والمتفجرات :

عرفت المادة الأولى من القانون رقم ١١سنة ١٩٧٦ المقصود بالأسلحة النارية والذخائر والمتفجرات التي يجب الترخيص بحملها أو اقتنائها أو استيرادها أو تصديرها أو الاتجار فيها أو تصنيعها ، ولا مجال هنا لهذه التفصيلات . فما يهمنا هو الحصول على الترخيص من السلطة المختصة ، وسداد الرسوم المقررة .

١ ـ **الترخيص بالسلاح** :

وفقا للمادة ٢ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٦ في شأن الاسلحة النارية والذخائر والمتفجرات لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يقتني أو يحمل أو يتجر أو يتصرف بأي صورة من الصور في اي سلاح ناري أو ذخائر أو مواد متفجرة الا اذا كان حاصلا على ترخيص بذلك صادر من السلطة

المختصــة طبقا لأحكام هذا القانون (وزارة الداخلية ووزارة الدفاع) **ولا** يجوز الترخيص للشخص باقتناء أو حمل أكثر من قطعة سلاح واحدة الا بموافقة وزير الداخلية (م ١٧) .

ويستثنى من الحكم المتقدم قوى الدفاع والشرطةوالأمن في الدولة بالنسبة للأسلحة النارية والذخائر والمتفجرات اللازمة لاستعمالها ، فلا تلتزم بهذا الترخيص .

٢ ـ الرسوم على الترخيص :

وردت قائمة بالرسوم الواجب سدادها للحصول على الترخيص في الجدول الملحق بالقـانون ، غير أن هذه القائمة تعدلت بقرار مجلس الوزراء رقم ٩ لسنة ١٩٨٨ ، ونصت المادة الأولى منه على أنه دون إخلال بأحكام القانون والقـرارات السابقة الصادرة بشأن الأسلحة والذخائر والمتفجرات ، تكون رســوم حمـل واقتنــاء الســلاح وتجـارة الســلاح والمتفجـرات اعتبارا من ١٠/١٢/١٩٨٨ كالتالي :

رسوم حمل واقتناء الســـلاح والحراسة

ـــ رخصة اقتناء السلاح	٢٠٠	درهـــم
ـــ رخصة حمـل السلاح	٢٠٠	درهـــم
ـــ تجديد هذه التراخيص	١٠٠	درهـــم
ـــ رسوم رخص اتجار واستيراد السلاح والمتفجرات	٣٠٠،٠٠٠	درهم

هذا ولم يرد في القرار الأخير تعديل لرسوم تصدير وصنع السلاح ، ولذلك تظل هذه الرسوم كما هو منصوص عليها في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٦ ،

بواقــع ٢٥٠٠ درهم رسوم رخصة التصدير ، وخمسون ألف درهم رخصة صنع السلاح ، ويتم تحصيل نفس هذه المبالغ مقابل التجديد السنوي للترخيص .

٣ ـ الاعفاء من الترخيص والرسوم :

بنـاء على نص المـادة ١٦ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٦ يعفى من الحصول على الترخيص باقتناء وحمل السلاح ، وبالتالي الرسوم :

أ ـ حكام الامارات الأعضاء في الدولة وأولياء عهدهم .

ب ـ اعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي للدول الأخرى ، بشرط المعاملة بالمثل .

رابعا : الرسوم المقررة على معاملات الجنسية والجوازات :

نظمت الأحكـام المتعلقـة بمعاملات الجنسية والجوازات القوانين أرقام (١٧) لسنة ١٩٧٢ في شأن الجنسية وجوازات السفر ، وقرار مجلس الوزراء رقم (٣) لسنة ١٩٧٢ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الجنسية وجوازات السفر ، و قرار مجلس الوزراء رقم (٤) لسنة ١٩٨٥ في شأن تعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الجنسية وجوازات السفر ثم قرار مجلس الوزراء رقم ٩ لسنة ١٩٨٨ في شأن تعديل الرسوم المستحقة على تراخيص الأسلحـة النـارية والذخائر والمتفجرات وتعديل واستحداث بعض الرسوم المقررة على معاملات الجنسية والجوازات والتي وردت في القرارات الأخيرة :

	درهم
١ ـ التصديق على الشهادات العادية	
خـلاصة القيد / البيان الاحصائي	
— تسجيل بيان احصائي	٢٠
— بطاقـة هويـة	٢٠
— خـلاصة القيد	٢٠
— تصديق شهادات حسن سير وسلوك	٥٠

٢ ـ رسوم استخراج جوازات السفر

— استخراج جواز سفر عادي	٤٠
— تجديد جواز سفر عادي	٢٠
— اضافة الى جواز سفر عادي « بلدان ، أشخاص »	٢٠
— تذكرة العودة التي تصدر من السفارات	١٠٠
— تسجيل استرداد جنسية الدولة	١٠٠٠
— رسوم تسجيل في سجل الموردين	١٠٠٠
— تجديد القيد بسجل الموردين	٥٠٠

ومن الرسوم التي ورد النص عليها في قرار مجلس الوزراء رقم (٤) لسنة ١٩٨٥ ، ورقم ٢/٤٧٢ لسنة ١٩٨٨ ولم يرد النص عليها في القرار رقم ٩ لسنة ١٩٨٨ السابق الاشارة اليه :

بدل تالف أو فاقد لبطاقة الهوية أو لخلاصة القيد	٥٠ درهم
تسجيل أجنبية زوجة مواطن للحصول على الجنسية بالتبعية	١٠٠٠ درهم
تسجيل طلب تجنـــس	١٠٠٠ درهم
جواز سفر عادي	٢٠ درهم
بدل تالف أو فاقد لجواز السفر	٣٠٠ درهم
جواز سفر مؤقت	١٠٠ درهم

خامسا ـ رسوم معاملات الاقامة والهجرة :

صدر القانون رقم ٦ لسنة ١٩٧٣ في شأن الهجرة والاقامة ، ونص في مادتـه الأولى على أنـه يعتبر أجنبيا في حكم هذا القانون كل من لا يتمتع بجنسيـة دولة الامارات العربية المتحدة ، ونصت مادته الثانية على أنه لا يجوز لأي أجنبي أن يدخل البلاد بأي طريق ما لم يكن لديه جواز أو وثيقة سفر صالحان ،وتأشيرة أو اذن دخول أو تصريح اقامة ساري المفعول .

ويجـوز الاعفاء من الحصول على تأشيرة أو إذن دخول بالنسبة لرعايا الدول التي يصدر بها مرسوم بناء على عرض وزير الداخلية وبشرط المعاملة بالمثل . وقد أرفق بهذا القانون جدولا بالرسوم التي تستوفى لصالح الدولة مقـابل تخليص المعاملات المتصلة بدخول الأجانب للدولة والاقامة والعمل

بها ، وقد تم تعديل هذا الجدول بمقتضى القانون الاتحادي رقم ١٢ لسنة ١٩٨١ ، والقانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ١٩٨٥ ، وأصبحت الرسوم كما نصت عليها المادة (٣) من القانون الأخير كالآتي :

البند	الرسم
أ - عن كل تأشيرة أو إذن دخول	٦٠ درهم
ب - عن كل تأشيرة لعدة سفرات	٧٥٠ رهم
ج - عن كل تأشيرة عبور (ترانزيت)	٥٠ درهم
د - عن تصريح الاقامة للعمل أو الاقامة	٦٠ درهم
هـ - تجديد تأشيرة الزيارة	١٠٠ درهم
و - تجديد تأشيرة العبور (ترانزيت)	٥٠ درهم
ز - تجديد تصريح الاقامة للعمل أو للاقامة	٦٠ درهم
ح - رسوم مغادرة عن كل فرد لغير مواطني مجلس التعاون	٢٠ درهم
ط -رسم تأشيرة جماعية عن كل فرد	٦٠ درهم
ي - رسوم تصريح مغادرة لمخالفي قانون الهجرة	١٠٠ درهم
ك - بطاقة خدم المنازل ومن في حكمهم	٥٠ درهم
ل - بدل فاقد بطاقة خدم المنازل ومن في حكمهم	٥٠ درهم

ويلاحظ أن هذه الرسوم في تغير مستمر ، والهدف منها هو تنظيم تردد المتعاملين مع ادارات الهجرة والاقامة ، وحتى يتمشى هذا التغيير مع الانخفاض المستمر في القوة الشرائية في النقود الذي يتصف به النظام النقدي العالمي في الوقت الراهن .

سادسا - رسوم شهادات المنشأ للمنتجات الوطنية :

سبق أن عرفنا المقصود بشهادات المنشأ عند عرض أحكام قانون جمارك دبي لسنة ١٩٦٦ والشارقة لسنة ١٩٧٦ ، وما يهمنا الآن بيان الرسوم التي تفرض عند قيام وزارة المالية والصناعة باصدار شهادة المنشأ للمنتجات الوطنية ، أي شهادة بأن المنتج قد تم انتاجه أو تصنيعه بدولة الامارات العربية المتحدة ، وذلك بناء على القانون الاتحادي رقم ٦ لسنة ١٩٨٣ .

وقد نص قرار مجلس الوزراء رقم ١١ لسنة ١٩٨٨ على قيمة الرسوم التي تفرض على اصدار شهادة المنشأ ، مع ملاحظة أن تحديد هذه الرسوم يتم على أساس قيمة الفاتورة التي تتضمن بيان بالسلع أو المنتجات المراد إصدار شهادة المنشأ الوطنية بالنسبة لها وذلك كالآتي :

البيـــــان	الرسم بالدرهم
رسوم شهادات المنشأ ويحصل على قيمة الفاتورة كالتالي:	
١ ـ ١٠٠٠ درهم	٢٠
١٠٠١ ـ ٥٠٠٠ درهم	٤٠
٥٠٠١ ـ ٢٠٠٠٠ درهم	٦٠
٢٠٠٠١ ـ ٤٠٠٠٠ درهم	٨٠
٤٠٠٠١ ـ ١٠٠٠٠٠ درهم	١٠٠
١٠٠٠٠١ـ ٥٠٠٠٠٠ درهم	٢٠٠
ما زاد على ٥٠٠٠٠٠ درهم	٤٠٠

سابعا ـ رسوم القيد في سجل الوكالات التجارية وطلبات التأشير بتعديل بيانات هذه الوكالات :

بناء على قرار مجلس الوزراء رقم ١١ لسنة ١٩٨٨ تتحدد رسوم القيد والترخيص والتجديد للوكالات التجارية والشركات كالآتي (١) :

١ ـ رسم طلب قيد وكالة تجارية	٤٠٠٠ درهم
٢ ـ رسم طلب تجديد قيد وكالة تجارية	١٠٠٠ درهم
٣ ـ رسم طلب ترخيص بانشاء شركة تأمين	٢٠٠٠٠ درهم

كما تفرض رسوم على الطلبات التي تقدم الى وزارة الاقتصاد والتجارة للحصول على شهادات من السجل وطلب التأشير بتعديل بيانات في سجل الوكلاء التجاريين وطلبات الاطلاع على بيانات السجل ، وكذلك التأشير بتعديل بيانات في سجل شركات التأمين أو سجل وكلاء التأمين كالآتي :

١ ـ رسوم طلب تأشير في سجل الوكلاء التجاريين	٢٥٠ درهم
٢ ـ رسوم طلب مستخرج رسمي من صحيفة القيد	٢٠٠ درهم
٣ ـ رسوم طلب شهادة بعدم اجراء قيد في سجل الوكلاء التجاريين	٢٠٠ درهم
٤ ـ رسوم طلب تأشير بتعديل في سجل شركات التأمين	١٠٠٠ درهم
٥ ـ رسوم طلب تأشير بتعديل بيانات في سجل وكلاء التأمين	٥٠٠ درهم

(١) عرفت المادة الأولى من القانون الاتحادي رقم (١٨) لسنة ١٩٨١ بشأن تنظيم الوكالة التجارية ، الوكالة التجارية بأنها تمثيل الموكل بواسطة وكيل لتوزيع أو بيع أو عرض أو تقديم سلعة ، أو خدمة داخل الدولة نظير عمولة أو ربح . وقصرت المادة ٢ من هذا القانون مزاولة أعمال الوكالة التجارية في الدولة على المواطنين افرادا كانوا أو شركات تكون مملوكة بالكامل لمواطنين ، واوجبت المادة ١٠ قيد الوكالة في سجل الوكلاء التجاريين بوزارة الاقتصاد والتجارة .

ثامنـا ـ أسعـار الخدمات الصحية ورسوم الشهادات والتقارير الصحية :

بنـاء على المادة الأولى من قرار مجلس الوزراء رقم (١٠) لسنة ١٩٨٨ تكون أسعار الخدمات الصحية ورسوم الشهادات والتقارير الصحية على النحو التالي :

البيـــان	حامل بطاقة صحيـــة	غير حامل بطاقة صحيـــة	ملاحظـــات
— الكشف الطبي بغرض العلاج	١٥ درهم	٣٠ درهم	
— العقاقير والادوية	—	٢٠ درهم	
— فحص مختبري واشعة واخرى لكل فحص	—	٢٠ درهم	
— بطاقة صحية لمواطن	٥٠ درهم وتجدد كل ٦ سنوات		
— بطاقة صحية لمستخدمي وموظفي الدولة	٥٠ درهم+ ٥٠ درهم عن كل سنة لمدة صلاحية البطاقة		
— بطاقة صحية لمقيم	٥٠ درهم+ ١٠٠ درهم عن كل سنة لمدة صلاحية البطاقة وبحد ادنى سنتان		
— بدل فاقد بطاقة مواطن	٣٠ درهم		
— بدل فاقد بطاقة اخري	٥٠ درهم		
— شهادة ميلاد ووفاة (شهادة تقدير عمر بدل فاقد)	٣٠ درهم		تسري الرسوم عند استخراج البطاقة اول مرة وبدل الفاقد.
— بطاقة تطعيم دولية ومصادقة تقرير	١٠ دراهم		
— الخدمات الطبية كتركيب الأسنان والأطراف الصناعية والاجهزة	٥٠٪ من التكلفـــة	١٠٠٪	
— العلاج الطبيعي	٢٠ درهم لكل زيارة لغير حاملي البطاقة		
■ الاقامـــة بالمستشفيـــات :			
— غرفة بسرير واحد		٣٠٠ درهم	يعفى المريض من دفع رسوم البطاقة اذا كانت البطاقة صادرة قبل سبع أيام من دخوله المستشفى
— غرفة بسريرين		٣٠٠ درهم	
— غرفة اكثر من سريرين جناح		١٠٠ درهم	

ويظهر من جدول الرسوم السابق أن هناك بعض الزيادة في قيمة اسعار الخدمات الصحية الخاصة بالكشف الطبي وصرف العقاقير والادوية واستخراج الشهادات والتقارير الصحية وغيرها ، ولكن رغم ذلك فان هذه الزيادة لا تعادل ولو بنسبة بسيطة قيمة التكاليف المرتفعة التي تتحملها الحكومة الاتحادية في سبيل توفير الخدمات الصحية لجميع المقيمين بدولة الامارات العربية المتحدة.

تاسعـا - رسـوم تراخيص مزاولة مهنة الطب البشري ومهنة الصيدلة والمؤسسات الصيدلانية :

بنـاء على المـادة الأولى من قرار مجلس الوزراء رقم ١٠ لسنـة ١٩٨٨ السـابق الاشـارة اليه ، تكون رسوم تراخيص مزاولة مهنة الطب البشري ومهنة الصيدلة على النحو التالي :

البيـــــــان	الرسم بالدرهـــم أول مـــرة	التجـــديد	ملاحظات
— ترخيص مزاولة مهنة الطب البشري والأسنان	١٠٠٠	٥٠٠	
— ترخيص بفتح مستشفى خـــاص :			
— ٥٠ سرير فأقل	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	
من ٥١ الى ١٠٠ سرير	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	
اكثر من ١٠٠ سرير	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	
— ترخيص بفتح عيادة	٥٠٠٠	٢٥٠٠	
— ترخيص مختبر طبي او مختبر اشعة او مختبر اسنان	٥٠٠٠	٢٥٠٠	
— ترخيص بفتح صيدلية او مخزن للادوية البسيطة	٥٠٠٠	٢٥٠٠	
— اذن استيراد الأدوية او مواد كيماوية او مستحضرات صيدلانية	١٠٠٠	عن كل طلب ترخيص	
— توزيع الطعومات لأطباء القطاع الخاص		في حدود التكلفة وتحدد بقرار وزاري	
— توزيع الدم ومشتقاته على القطاع الخاص		في حدود التكلفة وتحدد بقرار وزاري	

عاشرا - رسم القيد في أحد جداول المحامين بالمحاكم الاتحادية :

١ - رسوم القيد بالجدول وتجديد القيد :

بناء على المادة ٢ من القانون الاتحادي رقم ٣ لسنة ١٩٨٩بتعديل بعض أحكام القانون الاتحادي رقم ٩ لسنة ١٩٨٠ في شأن تنظيم مهنة المحاماة يؤدي المحامي عند قيد إسمه في أحد جداول المحامين بالمحاكم الاتحادية أو عند تجديد هذ القيد رسما قدره ٢٠٠٠ درهم .

ونصت المادة (١) من هذا القانون على أن القيد يكون لمدة سنة ، ويجب التجديد بعدها ، وأن يتم التجديد خلال شهر من تاريخ القيد السابق والا اعتبر القيد ملغيا ، وفي هذه الحالة لا يتم التجديد الا بعد موافقة لجنة قبول المحامين وأداء مبلغ ٥٠٠ درهم علاوة على رسم تجديد القيد .

٢ - رسوم الشهادات التي يطلبها المحامون :

وفقا للمادة ٢ من القانون رقم ٣ لسنة ١٩٨٩ السابق الاشارة اليه ، يحدد وزير العدل بقرار منه الشهادات التي يجب دفع رسوم مقابل الحصول عليها والتي يطلبها المحامون المقيدون في جدول قيد المحامين ، وكذلك الرسم المستحق عن كل منها بشرط ألا يجاوز ١٠٠ درهم .

٣ - رسوم القيد في الجداول المحلية ورسوم الشهادات التي يطلبها المحامون :

نصت المادة ٢ المشار اليها بالفقرة السابقة على أن تحدد السلطة المختصة بالامارة المعنية رسم القيد ورسم التجديد في أحد جداول المحامين المقبولين للمرافعة أمام محاكمها ، وكذلك الرسوم التي تفرض على الشهادات المشار اليها في الفقرة السابقة .

وسبق أن رأينا أنه قد صدر مرسوم من حاكم دبي بتاريخ ١٦/٩/١٩٧٤ بتشكيل مجلس الحقوق في دبي ، ونصت المادة ٣/د منه على الرسوم التي تستوفى من المحامي للقيد في جدول المحامين أمام ماكم دبي أو تجديد هذا القيد .

وهذا يعني أن المحامي يجب أن يقيد اسمه في جدول المحامين الاتحادي ، وجداول المحامين الأخرى في إمارات الدولة ، ويقوم بسداد الرسوم المقررة بالنسبة للقيد أو تجديده حتى يمكنه المرافعة أمام المحاكم الاتحادية ومحاكم الامارات .

حادي عشر : رسوم تسجيل السفن :

سبق ان ذكرنا عند الحديث عن الضريبة الاتحادية على السفن أن هناك رسوماً اتحادية فرضت بموجب القانون الاتحادي البحري على تسجيل السفن في سجل السفن بمكتب تسجيل السفن بديوان وزارة المواصلات بأبو ظبي ، أو بمكاتب التسجيل بميناء راشد بدبي أو ميناء خالد بالشارقة ، ووفقاً للمادة ٤٢ من القانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨٨ السابق الاشارة اليه تحسب الرسوم كالآتي :

١ ـ يستحق عن تسجيل السفينة رسم أولي مقداره أربعة دراهم ونصف عن كل طن من الحمولة الكلية للسفينة ، فإذا كانت هذه الحمولة ٢٠٠٠ طن مثلا ، كان رسم التسجيل المستحق ١٠٠٠٠ درهم (١) .

٢ ـ وفي جميع الأحوال لا يجوز أن يزيد الحد الأقصى للرسم عن عشرة آلاف درهم . وهذا يعني أنه مهما كانت قيمة الحمولة الكلية للسفينة ، فيجب ألا يزيد الحد الأقصى للرسم عن هذا المقدار .

ويلاحظ أن تسجيل السفينة لا يكون الا مرة واحدة ، ولم ينص القانون على تجديد التسجيل ، فرسم التسجيل يدفعه مالك السفينة مرة واحدة طيلة عمر السفينة . لكن اذا شطب التسجيل بسبب التصرف في السفينة لأجنبي مثلا ، ثم أعيد اكتساب ملكيتها لمواطن وأراد تسجيلها ، ففي هذه الحالة يتعين سداد رسوم التسجيل حتى لو كان المالك الجديد هو نفس المواطن السابق الذي سبق أن تصرف في السفينة للأجنبي ، لأن ذلك يُعد تسجيلا جديدا لها .

---

(١) كانت المادة ٤٢ المنصوص عليها في القانون التجاري البحري رقم ٢٦ لسنة ١٩٨١ تفرض رسم التسجيل بواقع ٤,٥ درهم عن كل طن من الحمولة الصافية ، وبعد تعديل سنة ١٩٨٨ فرض الرسم على اساس الحمولة الكلية ، وهذا معناه زيادة رسوم التسجيل .

ثاني عشر : رسوم خدمات الملاحة البحرية للسفن :

فرضت هذه الرسوم لأول مرة بمقتضى التعديل الذي أُدخل على القانون التجاري البحري وذلك بالقانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨٨ السابق الاشارة اليه ، فقد نصت المادة ٤٣ مكرر من القانون الأخير على أن يتم تحصيل رسوم خدمات الملاحة البحرية للسفن وذلك على النحو الآتي :

البيان	الرسم
١- اصدار شهادة الضمان حول تأمين الناقلة	٣٥٠ درهما
٢- اصدار شهادة الشطب للسفينة التي تزيد حمولتها على ٥٠٠ طن	٣٥٠ درهما
٣- اصدار شهادة الشطب لقارب الصيد والنزهة	٥٠ درهما
٤- اصدار شهادة الشطب للسفينة التي تقل حمولتها عن ٥٠٠ طن	٢٠٠ درهما
٥- اصدار شهادة الأهلية	١٠٠ درهما
٦- اصدار شهادة الاعفـــاء	٢٠٠ درهما
٧- اصدار شهادة بيانات الملكية للسفينة التي تزيد حولتها على ٥٠٠ طن	٢٠٠ درهما
٨- اصدار شهادة بيانات الملكية للسفينة التي تقل حمولتها عن ٥٠٠ طن	١٠٠ درهما
٩- اصدار شهادة تسجيل بدل فاقد أو تالف	٢٠٠ درهما
١٠- اصدارشهادة سلامة لطاقم السفينة	٣٠٠ درهما
١١- تصديق عقد بيع السفينة التي تزيد حمولتها على ٥٠٠ طن	٢٥٠ درهما
١٢- تصديق عقد بيع السفينة التي تقل حمولتها عن ٥٠٠ طن	١٠٠ درهما
١٣- تصديق الشهادة البحرية	٥٠ درهما
١٤- تغيير اسم السفينة التي تزيد حمولتها على ٥٠٠ طن	٣٠٠ درهما
١٥- تغيير اسم السفينة التي تقل حمولتها عن ٥٠٠ طن	٢٠٠ درهما
١٦- الموافقة على تمديد الشهادة البحرية	٢٠٠ درهما

ويختص بتحصيل الرسوم السابقة مكاتب تسجيل السفن وذلك لحساب وزارة المالية كما سبق القول .

ثالث عشر : رسـوم خدمـات المـلاحة الجوية الخاصة بهبوط واقلاع وعبور الطائرات بمطار الدولة :

١ ـ مقــدار الرســــوم :

بناء على قرار مجلس الوزراء رقم (١٣) لسنة ١٩٨٦ بتعديل قرار مجلس

الوزراء رقم (٤) لسنة ١٩٨٦ بشأن رسوم خدمات الملاحة الجوية الخاصة بالهبوط والاقلاع والعبور للطائرات بمطارات الدولة تحصل رسوم خدمات الملاحة الجوية عن هبوط واقلاع وعبور الطائرات بمطارات الدولة طبقا لوزن الطائرة وعلى النحو التالي (م ١ من القرار) :

الوزن بالكيلو جرام	رسوم الهبوط والاقلاع دولارا امريكيا	رسوم العبور دولارا امريكيا
ا ـ اكثر من ٢٩٠,٠٠١ ـ	(اربعة وتسعون)	٩٤ (اربعة وتسعون)
ب ـ من ١٩٠,٠٠١ ـ ٢٩٠,٠٠٠	(ثمانون)	٨٠ (ثمانون)
ج ـ من ١٢٠,٠٠١ ـ ١٩٠,٠٠٠	(سبعة وستون)	٦٧ (سبعة وستون)
د ـ من ٨٠,٠٠١ ـ ١٢٠,٠٠٠	(اربعة وخمسون)	٥٤ (اربعة وخمسون)
هـ ـ من ٣٠,٠٠١ ـ ٨٠,٠٠٠	(اربعون)	٤٠ (اربعون)
و ـ اقل من ٣٠,٠٠٠	(اربعون)	٤٠ (اربعون)

ويلاحظ أن هذه الرسوم يتعين سدادها لصالح الحكومة الاتحادية أيا كان مكان هبوط واقلاع وعبور الطائرة بأي مطار من مطارات الدول ، وأيا كانت جنسية الطائرة ، وسواء كانت طائرة وطنية أم أجنبية فيما عدا الاعفاءات التي سنتناولها في البند التالي مباشرة .

٢ ـ الاعفاء من هذه الرسوم :

وفقا للمادة الثانية من قرار مجلس الوزراء السابق الاشارة اليه ، يعفى من الرسوم السابقة عن خدمات الملاحة الجوية الطائرات التالية :

ـ الطائرات الدبلوماسية (طائرات رئيس الدولة وحكام الامارات) .

ـ الطائرات الدبلوماسية متى كانت لا تحمل ركابا وبشرط المعاملة بالمثل .

ـ الطائرات الحربية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بشرط المعاملة بالمثل .

ـ الطائرات الحربية المملوكة للدول التالية بشرط أن تستمر هذه الدول في اعفاء الطائرات الحربية لدولة الامارات العربية المتحدة من هذه الرسوم :

١ ـ المملكـــة المغـــربية .
٢ ـ جمهوريـــة الســـودان .
٣ ـ المملكة الأردنية الهاشمية .
٤ ـ جمهورية باكستان الاسلامية .

— طائرات البحث والانقاذ بشرط عدم حصولها على مقابل .
— طائرات التدريب والطائرات التابعة للنوادي والهواة .
— الطائرات المعفاة بموجب الاتفاقيات الدولية أو اتفاقيات خاصة .
— الطائرات التي تقلع ثم تضطر للهبوط الاضطراري لأسباب فنية .
— الطائرات التي تهبط لأسباب فنية أو بالقوة العسكرية .
— طائرات الهلال الأحمر وطائرات الصليب الأحمر .
— الطائرات التي تعفى بأمر وزير الدفاع .
— الطائرات المملوكة أو المؤجرة لاحدى وزارات الدولة أو الدوائر الحكومية بالامارات ، بشرط ألا تكون معدة للاستغلال التجاري .
— الطائرات التي تأتي لاجراء الفحوصات اللازمة على أجهزة المساعدات الملاحية في المطارات .

وقد تم تطبيق هذا القرار اعتبارا من ١/١/١٩٨٧ .

رابع عشر : رسوم أخرى وغرامات :

هنــاك رســوم اتحــاديــة أخرى ورد النص عليها في القوانين والمراسيم الاتحادية وكذلك قرارات مجلس الوزراء والقرارات الوزارية مثل رسوم القيد بالمدارس ، وكليات الجامعة ، ورسوم توثيق الشهادات والمستندات من وزارة الخارجية والقنصليات التابعة لها في امارات الدولة ، والرسوم القضائية التي تدفع بالنسبة للدعاوى التي تُرفع أمام المحاكم الاتحادية ، والرسوم والأجور المستحقة على سائر الخدمات البريدية ، ورسوم القيد في جدول الخبراء أمام المحاكم ، ورسوم القيد في جدول المحاسبين والمراجعين ، وفي سجل خبراء الكشف وتقدير الأضرار ، وفي سجل خبراء رياضيات التأمين ، ورسوم القيد في سجل وسطاء التأمين ، وسجل استشاري التأمين .

بالاضافة الى هذه الرسوم الأخرى هناك الغرامات التي تُفرض على من يخــالفــون القــوانــين والمــراسيم الاتحادية وكذلك قرارات مجلس الوزراء والقرارات الوزارية ومن أمثلتها :

١ — فرض غرامة لا تزيد عن ٥٠ ألف درهم على كل من سيّر تحت علم الدولة سفينة غير مسجلة وفقا لأحكام القانون التجاري البحري (م ٤٤ من القانون) ، أو كل من سيّر سفينة بطل مفعول شهادة تسجيلها (م ٤٥ من القانون) ، كذلك نص على غرامات أخرى في المواد ٤٦ ، ٤٧ ، ٤٨ ، ٤٩ ، ٦٤ ، ٦٥ ، ٧١ من هذا القانون .

٢ — عقاب كل من يخالف أحكام القرار الوزاري رقم ١٩ لسنة ١٩٨١ بشأن تنظيم قواعد المساهمة في انشاء المشاريع الصناعية حفاظا على رأس المال الوطني بغرامة تصل الى ٥٠ ألف درهم (م ٨ من القرار) .

٣ — عقاب كل شخص زاول مهنة الترجمة في الدولة بدون ترخيص بغرامة لا تقل عن ٢٠٠٠ درهم ولا تزيد عن ١٠,٠٠٠ درهم (م ١٣ من القانون الاتحادي رقم (٩) لسنة ١٩٨١ في شأن تنظيم مهنة الترجمة .

٤ — عقاب كل من يزاول أعمال الوكالات التجارية خلافا لأحكام القانون رقم (١٨) لسنة ١٩٨١ بشأن تنظيم الوكالات التجارية بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف درهم (م ٢٢ من القانون) .

٥ — عقاب من يخالف بعض أحكام القانون رقم (٢٧) لسنة ١٩٨١ في شأن الوقاية من الأمراض السارية بغرامة لا تزيد عن ٥٠٠٠ درهم (م ١٩/ ١ من القانون) .

وبجانب عقوبات الغرامة نصت بعض القوانين السابقة على عقوبات مقيدة للحرية ، ولا مجال هنا للحديث عنها ، المهم أن الأمثلة السابقة تعد بعضا من الغرامات التي نص عليها في القوانين الأخرى ، وهناك العديد من القوانين الأخرى وقرارات مجلس الوزراء والقرارات الوزارية التي نص فيها على عقوبة الغرامة لمخالفة ما ورد بها من أحكام .

وبطبيعة الحال فإن هذه الغرامات قد تحصّل بالطريق الاداري أي عن طريق جهة الادارة ، أو عن طريق القضاء ، أي بناء على حكم قضائي ، وفي جميع الأحوال فإن حصيلة هذه الغرامات يجب توريدها الى الادارة المالية بوزارة المالية تنفيذا لحكم المادة رقم ٣١ من القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٧٣ في شأن قواعد اعداد الميزانية العامة والحساب الختامي السابق الاشارة اليه عند الحديث عن الضريبة الاتحادية على السفن .

فهرس الجزء الثالث من قائمة المواد المعفاة من الرسوم

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(١)	١/١ ـ ٦	١	الحيوانات الحية المستعملة بصفة أساسيّة للاستهلاك البشري
(٢)	متنوعة	متنوعة	جميع المأكولات من سائلة مجففة ومشغولة أو معلبة. للاستعمال البشري والحيواني.
(٣)	٢٢/١ ـ ٢	١١١	جميع المشروبات غير الكحولية
(٤)	٢٢/٢ ـ ٧	١١٢	المشروبات الكحولية (التي تخضع لضريبة البيع الحكومية ومقدارها ٣٠٪ والمستوردة برخصة خاصة).
(٥)	٤٤/٣	٢٤٧,٩	خشب تشندل
(٦)	٤٤/٣/٢ ـ ٣	٢٤٧,١	الخشب
	٤٤/٤/١ ـ ٢	٢٤٧,٢	
	٤٤/٥/١ ـ ٢	٢٤٨,٢	
	٤٤/١٣/١ ـ ٢	٢٤٨,٣	
(٧)	٢٥/١٠/١ ـ ٢	٢٧١	الأسمدة والسماد الخام
	٣١/١		
	٣١/٢/١		
	٣١/٤/١		

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(٨)	٢٥/١٤ـ١٦	٢٧٣,١	الحجر الرملي وأحجار البناء والنحت التي لم تتم عليها عملية أكثر من الشق أو التربيع بدون صقل أو التربيع بالنشر.
(٩)	٢٥/٢٠/١ـ٢	٢٧٣,٢٣ ٢٧٣,٢٤	الجبس والجص الملون وغير الملون
(١٠)	٢٥/١٧	٢٧٣,٤	الحصا والأحجار المجروشة أو المكسرة والحصا ومساحيق وحبيبات الأحجار التي تحتويها المادة رقم (٨).
(١١)	٢٧/١٥	٢٧٨,٩٦	القار والأسفلت الطبيعيان.
(١٢)	١٢/٧	٢٩٢,٤	النباتات وأجزاء الأشجار والشجيرات التي تستعمل كدواء والأثمار والنباتات المستعملة في صناعة الطب
(١٣)	١٢/٣	٢٩٢,٥	أنواع البذور والفواكه التي تستعمل للزراعة.
(١٤)	٦/٢	٢٩٢,٦٩	جميع أنواع النباتات الحية
(١٥)	٢٧/١٤/٢	٣٣٥,٤١	القار النفطي (أسفلت نفطي).

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(١٦)	١/١٣/٣٢	٥٣٣,٢	حبر الطباعة
(١٧)	٤/٢/١/٩/٣٢	٤١ ،٤٢،٤٤ ٥٣٣	الدهانات المخففة بالماء والدهانات والأصباغ الأخرى (ورنيش)٠
(١٨)	١٢/٣٢	٥٣٣,٥٤	المعاجين لتثبيت الزجاج والحشو والمعاجين للسد واللصق (الراتنج والأسمنت) المستعملة في البناء٠
(١٩)	٢ـ١/٢/٣٠	٥٤١,٦٤ ٥٤١,٦٥	أمصال الدم المحصن، واللقاحات الجرثومية والمركبات المماثلة المستعملة في الطب
(١١٩)	٤ـ١/٣/٣٠	٥٤١,٧	الأدوية للطب البشري أو البيطري
(٢٠)	٨ـ٢/٢/٣١ ٣ـ١/٣/٣١ ٤ـ٢/٤/٣١ ٤ـ١/٥/٣١	٥٦٢	الاسمدة الكيماويه المصنعة بكافة أنواعها.
(٢١)	٢ـ١/٣٩	٥٨٢	انابيب البلاستيك لتمديد أسلاك الكهرباء وأغطية البوليثين الشفاف وكذلك شبك النوافذ (التور) المستعمل في البناء.

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(١٢١)	٣٩/١ ـ ٢ ٣٩/٧	٥٨٣،٥٨٢ ٨٩٣	(بلاستيك شينكو) الواح لدائن الزنك المموجه.
(٢١ب)	٣٨/١١/٢ ـ ٥	٥٩١	مبيدات الحشرات والفطريات والمركبات المماثلة المستعملة في الزراعة فقط.
(٢١ج)	٣٨/١١	٥٩١	المواد الواقية للخشب مثل (الكريوسوت).
(٢١د)	٣٥/٥ ٣٥/٦	٥٩٢,٢٥ ٥٩٢,٢٩	غراء لصق البلاط.
(٢٢)	٣٨/٧	٥٩٨,١٣	أرواح التربنتين
(٢٣)	٣٨/١٨	٥٩٨,٩٧	المحاليل المركبة والمخففة للتلميع والأصباغ.
(٢٤)	٤٠/٩	٦٢١,٥	أنابيب ومواسير المطاط وخراطيم المياه.
(١٢٤)	٤٠/١١	٦٢٥,٩	الاطارات الخارجية والداخلية التي تستعملها الجرافات.
(٢٥)	٤٥/٣ ـ ٤	٦٣٣,١ ٦٣٣,٢	البلاط المصنوع من الفلّين

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(٢٦)	١/١٥/٤٤	٦٣٤,٢	الخشب المصفح أو المتعاكس (بلاى وود)
(٢٧)	٢٣/٤٤	٦٣٥,٣	مصنوعات النجاره وقطع الاخشاب المعده للابنية والمنشآت بما فيها البيوت الجاهزة.
(٢٨)	١/١/٤٨	٦٤١,١	ورق الصحف
(٢٩)	٢/١/٤٨	٦٤١,٢١	ورق الطباعة بشكل صفائح أو لفات (عدا ورق الصحف).
(٣٠)	٣/١/٤٨ـ٥	٦٤١,٣	الورق المقوى والكرتون (لفات وصفائح).
(٣١)	١/١١/٤٤ـ٢	٦٤١,٦	الواح الخشب الليفيه للبناء مثل الرقاقات الخشبية والقاسية والعازلة (فايبربورد) (تشيب بورد).
(٣٢)	٢/٢/٥٩	٦٥٧,١	لباد سطوح ألمباني (مقير).
(١٣٢)	٥/٥٩	٦٥٧,٥٢	شباك الصيد.
(٣٣)	٢٢/٢٥	٦٦١,١	الجير أو الكلس (النوره).

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(٣٤)	٢٥/٢٣	٦٦١,٢	الأسمنت البورتلاندي والأسمنت الكبريتي وماشابه ذلك من الأسمنت المائي ملونا كان أو غير ملون.
(٣٥)	٦٨/١ـ٣	٦٦١,٣	الأحجار المصنوعة للنصب والبناء.
(٣٦)	٦٨/١٢	٦٦١,٨٣	الصفائح والبلاط من الحرير الصخري (اسبستوس) المستعمل في البناء (سواء كانت عادية أو مموجة).
(٣٧)	٦٩/٤	٦٦٢,٤١	الآجر
(٣٨)	٦٩/٥	٦٦٢,٤٢	قرميد السقوف (الآجر) .
(٣٩)	٦٩/٦	٦٦٢,٤٣	المواسير والانابيب الفخارية المصقوله المطلية المستعملة في مجارى البيوت.
(٤٠)	٦٩/٧ـ٨	٦٦٢,٤٤ ٦٦٢,٤٥	البلاط الخزفي المصقول وغير المصقول.
(٤١)	٦٨/١٠	٦٦٣,٣١	ألواح الجبس المستعملة في البناء.

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(١٤١)	١١/٦٨	٦٦٣,٣٢	اجزاء المباني الجاهزة للتركيب المصنوعة من الأسمنت أو من الخرسانة أو من الاحجار الاصطناعية.
(٤٢)	٧/٦٨	٦٦٣,٥	البلاط العازل للحرارة والصوت سواء كان على شكل قوالب أو صفائح مثلا.
(٤٣)	٧٠/٤ـ٦ ١٦/٧٠	٦٦٤,٣ ٦٦٤,٤ ٦٦٤,٥ ٦٦٤,٦	الصفائح الزجاجية والطوب والبلاط المستعمل للبناء
(٤٤)	١/٧١	٦٦٧,١	اللؤلؤ الطبيعي الغير المنظوم في خيوط أو المنظوم بصفة مؤقتة
(٤٥)	١/٢/٧١ ٧١/٢/٣ـ٥	٦٦٧,٢ ٦٦٧,٣	الماس والأحجار الكريمة وشبه الكريمة الغير مركبة سواء كانت مصاغة أو غير مصاغة.
(٤٦)	٧٣/١٠ـ١١ ١٥/٧٣	٦٧٣	القضبان والزوايا المعدنية والشرائح والدعائم المصنوعة من الصلب أو الحديد والتي تستعمل في البناء.

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(٤٧)	١٣/٧٣ ١٥/٧٣	٦٧٤,٩	اللوائح وصفائح الحديد المموج المطلي بالزنك (شينكو) و الحديد والصلب المستعملة للسقوف في البناء.
(٤٨)	١٤/٧٣ـ ١٥	٦٧٧	أسلاك الحديد والصلب
(٤٩)	١٧/٧٣	٦٧٨,١	المواسير والانابيب المصنوعة من حديد الصلب (السكب) بقطر يصل إلى ٤ بوصات
(٥٠)	١٨/٧٣ ٢٠/٧٣	٦٧٨,٢ ٦٧٨,٣ و٦٧٨٫٥	المواسير والأنابيب الحديدية المطلية بقطر يصل إلى ٦ بوصات (وصلات مفاصل وغيرها
(٥١)	٥/٧١ ٩/٧١ـ ١٠	٦٨١	الفضة والبلاتين ومجموعات أخرى من البلاتين الغير مشغولة
(٥٢)	٣/٧٦	٦٨٤,٢٢	الصفائح واللوائح المموجة من الالمنيوم المستعملة للسقوف: حواجز الالمنيوم المستعملة في البناء.
(٥٣)	٢١/٧٣ ٨/٧٦	٦٩١,١ ٦٩١,٢	الأبواب والنوافذ المصنوعة من الحديد والصلب والالمنيوم.

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(١٥٣)	٢١/٧٣	٦٩١,١	البيوت الجاهزة من الحديد أو الصلب (منشآت).
(٥٣ب)	٨/٧٦	٦٩١,٢	البيوت الجاهزة من الالمنيوم (منشآت).
(٥٤)	٢٤/٧٣	٦٩٢,٤٣	اوعية الحديد أو الصلب لتعبئة الغازات السائلة أو المضغوطة (اسطوانات غاز) والتي تستعمل لعدة مرات.
(١٥٤)	٢٧/٧٣	٦٩٣,٥١	شبك الحديد لتقوية الخرسانة.
(٥٥)	١/٨٢	٦٩٥,١	الادوات اليدوية مثل المجارف، المعاول، المحافر، الفؤوس، الأمشاط وغيرها من الأدوات المستعملة في الزراعة او البستنة فقط.
(١٥٥)	٥/٨٢	٦٩٥,٤١	رؤوس حفر التربة او الصخور التي تدار بالكهرباء.
(٥٦)	٢/٣٨/٧٣ ٢/١٨/٧٤ ٢/١٥/٢٦	٦٩٧,٥	الأدوات الصحية وأجزاؤها من الحديد الصلب والنحاس والالمنيوم التي تستعمل في الحمامات والمراحيض.

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(٥٧)	٨٤/٦/٥	٧١٣,٣٢	المحركات البحرية باستثناء المحركات التي تثبت بمؤخرة الزوارق (مكائن شبل).
(١٥٧)	٨٤/٦/٦	٧١٣,٨	المحركات ذات الاحتراق الداخلي بمكابس كجزء مكمل للمضخة .
(٥٧ب)	٨٥/١/٤	٧١٦,٢٣	مجموعات التوليد الكهربائية التي تعمل بمحركات ذات احتراق داخلي بشرط أن تكون المحركات مركبة في المجموعات .
(٥٧ج)	٨٤/٢٤/١ ـ ٥	٧٢١,١	الآلات التي تستعمل في تحضير التربة أو للزراعة كالمحاريث الزراعية وأدوات البذر والغرس والتسميد وازالة الاعشاب وتقليب التربة وقطع غيارها
(٥٨)	٨٤/٢٥/١ ـ ٥	٧٢١,٢	الآلات والأجهزة والأدوات التي تستعمل لجني وحصد المحاصيل الزراعية والذاريات وما يماثلها لتنظيف الحبوب والبذور وضغط القش والعلف فرازات الفواكه والبيض وغيرها من الأدوات لتصنيف المحاصيل.

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
			الزراعية وقطع غيار هذه الآلات والادوات.
(٥٩)	٨٤/٢٦/١ـ٣	٧٢١,٣	الآلات والأجهزة لصناعة الألبان (بما فيها آلات الحلب).
(٦٠)	٨٤/٢٧/١ـ٢ ٨٤/٢٨/١ـ٢	٧٢١,٩	الآلات والأجهزة الزراعية الغير مذكورة في مكان آخر مثل المعاصر والمهارس والأجهزة التي تستعمل في تحضير عصير الفواكه وما شابه ذلك وقطع غيارها وكذلك الآلات والأجهزة التي تستعمل في حفظ الدواجن والنحل وقطع غيار هذه الأدوات والأجهزة.
(٦١)	٨٧/١/١	٧٢٢,٣	الجرارات (التراكتورات).
(٦٢)	٨٧/١/٣	٧٢٢,٤	الجرارات للأغراض الزراعية والبستنة والحراج والبناء.
(٦٣)	٨٤/٩	٧٢٣,٣	المداحل الآلية لرصف الطرق.
(٦٤)	٨٤/٢٣/٢	٧٢٣,٤١	الجرافات ذاتية الحركة لشق الطرق وتسويتها (بولدوزر، انجلودوزر).

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(٦٥)	٣/٢٣/٨٤	٧٢٣,٤٢	المجارف الآلية والآلات لاستخراج الاتربة (شيول).
(٦٦)	٥/٢٣/٨٤	٧٢٣,٤٤	المعدات والآلات لحفر آبار المياه (أنظر المادة ٠٨٢).
(٦٧)	١/٢٣/٨٤	٧٢٣,٤٥	مدكات ومطارق الركائز والمدكات القالعة.
(٦٨)	٤/٢٣/٨٤ ٦/٢٣/٨٤	٧٢٣,٤٦	آلات جرف وتثبيت وشق الشوارع
(٦٩)	٢/٥٩/٨٤	٧٢٣,٤٨	آلات وأدوات أخرى ميكانيكية لتثبيت وشق وبناء الطرق مثل (آلة رش القار ورصفه وصب الاسفلت والحصى) (انظر الماده ٠٨٢).
(٧٠)	١/٣٣/٨٤	٧٢٥,٢	آلات قص الورق والكرتون.
(٧١)	٨٤/٣٢/ ١ـ ٢ ٨٤/٣٤/١ـ ٣ ٨٤/٣٥/١ـ ٥	٧٢٦	آلات تجليد وخياطة الكتب وآلات الطباعة وقطع غيارها.
(٧٢)	٤٦/٨٤ ٣/٤٨/٨٤	٧٢٨,١١ ٧٢٨,١٩	أدوات آلية لشغل الحجر والخزف والخرسانة وقطع غيارها.

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(٧٣)	٨٤/٥٦/٢	٧٢٨,٣٢	كسارات الحجارة وكسارات
	٨٤/٥٦/٥	٧٢٨,٣٩	المعادن وقطع غيارها.
(٧٤)	٨٤/٥٦/٣	٧٢٨,٣٣	خلاطات الخرسانة وقطع
	٨٤/٥٦/٥	٧٢٨,٣٩	غيارها. (أنظر المادة ٨٢).
(٧٥)	٨٤/٥٦/٤ـ ٥	٧٢٨,٣٤	آلات صناعة الطوب وقطع غيارها.
(٧٦)	٨٤/١٠/١ـ ٦	٧٤٢	مضخات المياه وقطع غيارها ماعدا مضخات اليد ومضخات التبريد
(٧٧)	٨٤/١١/١	٧٤٣,١	مضخات هواء للبحر مركبة على منصات ذات عجلات وقطع غيارها.
(٧٨)	٨٧/٧/١	٧٤٤,١١	عربات سيارة دمبر خفيفة (المستعملة في المسافات القصيرة للنقل).
(٧٩)	٨٤/٢٢/١ـ ٧	٧٤٤,٢	آلات الرفع والتحميل والتفريغ والتنضيد (مثل الروافع والمصاعد والجسور الناقلة والناقلات السلكية) وقطع غيارها. وشيول غير الحفار.

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(٨٠)	٨٤/٤٩/١ ـ ٢	٧٤٥و١١	أدوات آلية للاستعمال اليدوي للشغل في بناء الطرق وتعمل بالهواء المضغوط مثل مطرقة ضغط الأرض وآلات الحفر ومكابس التراب والاسمنت وقطع غيارها.
(٨١)	٨٤/٦١	٧٤٩,٢	الحنفيات على اختلاف أنواعها وغيرها من الأجهزة المماثلة لها المستعملة في الحمامات وملحقاتها والمرافق الصحية.
(٨٢)	٨٧/٣	٧٨٢,٢	السيارات الرافعة والسيارات المعدة لحفر آبار المياه وسيارات فرش القار وسيارات الرش للزراعة وسيارات خلط الخرسانة.
(٨٣)	٨٦/٨	٧٨٦,١٣	الحاويات الفارغة والتي تستعمل لعدة مرات.
(٨٤)	٦٩/١٠	٨١٢,٢	الأجهزة الصحية الثابتة (أحواض المغاسل والاستحمام والمراحيض والمباول وغيرها من الادوات المصنوعة من السيراميك).

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(٨٥)	٧/٣٧	٨٨٣	الأفلام السينمائية قياس ٣٥مم للمعارض العامة.
(٨٦)	٤٩/١	٨٩٢,١١	الكتب المقدسة، والكتب والمطبوعات التي تستوردها مباشرة مدارس لاتجنى ربحا ومعترفٌ بها.
(٨٧)	٤٩/٢	٨٩٢,٢	الصحف والمجلات والنشرات الدورية مصوره كانت أو غير مصوره.
(٨٨)	٤٩/١١/١	٨٩٢,٨٦	المطبوعات المعده للدعاية والاعلان والبيانات والنشرات التجارية (الكتالوجات)
(٨٩)	٣٩/٧/٢	٨٩٣,٢	أحواض غسيل اليد والحمامات والمباول والأدوات المصنوعة من البلاستيك.
(٩٠)	٣٩/٢	٨٩٣,٩١	البلاط والشرائح المستخدمة في فرش أرض الغرف (بلاستيكية).
(١٩٠)	٣٩/٧/٨	٨٩٣,٩٩	البيوت البلاستيكية الجاهزة (منشآت)٠

رقم المادة	تعريف بروكسل	الدليل الاحصائي	المواد
(٩٠ب)	متنوعة	متنوعة	معدات البيوت الزجاجية لزراعة النبات.
(٩١)	—	٩٣١	جميع الأغراض الشخصية (ان كانت مرافقه أو غير مرافقة) كما هو مبين في اعلان الجمارك رقم جمارك /م/١/٢ـ١٥٩٢/ ١٩٨٢ بتاريخ ٢٦/١٠/ ١٩٨٢.
(٩٢)	١/٦/٢	٩٤١	النحل وحيوانات حدائق الحيوان الحية مثل القطط والكلاب وغيرها.
(٩٣)	٧١/٧	٩٧١,١	الذهب إذا كان غير مشغول.
(٩٤)	٧٢/١	١١	نقود من العملة الذهبية المسكوكه من قبل السلطة التي تمثلها ولها حق اصدارها (أنظر اعلان الجمارك رقم جمارك/ م/١/٢ـ١٣٠٦/٨٣ بتاريخ ٨٣/١/٣.

الفهـــرس

الموضـــــوع . . . . الصفحة

الفصل الرابع